

Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Rafael Duarte Sobral Helena

## Casos Práticos da atividade de Contabilista Certificado

Casos Práticos da atividade de Contabilista Certificado

Rafael Helena

ISCAC | 2019

Coimbra, abril de 2019





Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Rafael Duarte Sobral Helena

## Casos Práticos da atividade de Contabilista Certificado

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizado sob a orientação do Professor Doutor Carlos Miguel Dias Barros e supervisão de Doutor Paulo da Mota Lopes.

Coimbra, abril de 2019

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

## **DEDICATÓRIA**

À minha família.

## **AGRADECIMENTOS**

Com a realização do presente trabalho não poderia deixar de agradecer a todos aqueles que me acompanharam durante o meu percurso académico.

Agradeço ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra por todos estes anos de formação.

Ao meu orientador de estágio, Professor Doutor Carlos Barros que sempre demonstrou total disponibilidade para me ajudar, sem ele a realização deste trabalho não teria sido possível.

Ao meu supervisor Doutor Paulo Mota por todo o conhecimento transmitido e por ser ter tornado numa referência profissional para mim. Aos meus colegas de trabalho pela lealdade, amizade e companheirismo e por todo o ensino e apoio durante o período de estágio.

À minha namorada por todo o apoio e confiança que sempre me transmitiu. Um verdadeiro porto de abrigo que nunca me deixou desistir, dando-me toda a força para completar mais uma etapa da minha vida.

Um profundo agradecimento aos meus pais pelo esforço na minha formação académica, por todo o amor, por todo o apoio e por acreditarem em mim, mesmo nas minhas ausências prolongadas. Aos meus irmãos que mesmo longe estão sempre perto.

Aos meus amigos, parceiros da minha vida académica e pessoal.

## RESUMO

Este relatório tem como objetivo a apresentação do estágio realizado pelo aluno no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. O estágio decorreu no período de 16 de novembro de 2017 a 18 de maio de 2018, na entidade Mota Lopes, Lda. sediada em Coimbra.

As atividades desenvolvidas ao longo do estágio basearam-se nas áreas de contabilidade e fiscalidade, tendo como intuito aumentar conhecimentos técnicos. A experiência durante o estágio levou o mestrando a ter maior interesse nas áreas da contabilidade e fiscalidade. O propósito do estágio curricular foi aplicar todos os conhecimentos adquiridos na formação académica, a situações em contexto de trabalho.

Deste modo, no presente relatório é feita uma introdução relativa ao estágio, a defesa da escolha por parte do aluno para a realização do estágio curricular e o modelo de como se encontra preparada a estrutura do relatório.

No primeiro capítulo será feita uma apresentação geral da entidade acolhedora, os serviços que esta presta para os seus clientes, o *software* informático e os procedimentos internos que a mesma utilizava para prestar os seus serviços.

Seguidamente, uma revisão de literatura relacionada com a normalização contabilística em Portugal, o sistema fiscal em Portugal, indo de encontro às atividades desenvolvidas no estágio.

No terceiro capítulo serão descritas as atividades abordadas no estágio, no entanto, não serão referenciadas todas as atividades desenvolvidas de forma exaustiva, mas de uma forma geral. Será desenvolvida de forma aprofundada a análise de casos práticos que durante o estágio o mestrando considerou pertinente, e assim dar um maior contributo aos interessados nas matérias quer contabilísticas quer fiscais.

Palavras-chave: Contabilidade; Fiscalidade; Gestão fiscal.

## **ABSTRACT**

This report was developed to describe the professional experience acquired through an internship as a Master Degree student of Accounting and Business Taxation at Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. The internship started on the 16<sup>th</sup> of November 2017 and ended on the 18<sup>th</sup> of May 2018. It took place at Mota Lopes, Lda. which is located in Coimbra.

The activities developed throughout the internship were based on accounting and taxation, with the final goal of increasing the student's technical knowledge. The experience during the internship led the master's student to have an increased interest in accounting and taxation matters. The purpose of this curricular internship is to apply all the knowledge acquired during the student's academic path to labor context situations.

In summary, this report includes an introduction on the internship plan, the defence of the thesis by the master's student, and the report's structure model.

In the first chapter, there's a general presentation on the company that received the master's student, the services that the company provides to its clients, the software and internal procedures that are used by the company on a daily basis in order to provide its services.

In the following chapter, a literature review is made, which is related to accounting standardization in Portugal, the tax system in Portugal, and how these items are related to the activities developed during the internship.

Finally, on the 3<sup>rd</sup> chapter, the activities developed during the internship will be described. However, these activities will not be addressed on their full extension, but in a more general way. A few practical cases that the researcher came across with during the internship, and were found relevant to the study, will have an in-depth analysis. This will promote a greater contribute to the interested public in accounting and tax matters.

**Keywords:** Accounting; Taxation; Tax Management.



# ÍNDICE GERAL

DEDICATÓRIA .....	iv
AGRADECIMENTOS .....	v
RESUMO.....	vi
ABSTRACT.....	vii
INTRODUÇÃO .....	1
1. ENTIDADE DE ACOLHIMENTO.....	3
1.1 Apresentação Geral - Mota Lopes, Lda. ....	3
1.2 Prestação de Serviços da entidade.....	4
1.3 <i>Software</i> Informático.....	5
1.4 Sistema de Controlo Interno.....	5
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	8
2.1 Normalização Contabilística em Portugal.....	8
2.1.1 O atual relato financeiro .....	11
2.1.2 Demonstrações Financeiras .....	13
2.1.3 Prestação de Contas .....	14
2.2 Fiscalidade.....	15
2.2.1 O Sistema Fiscal em Portugal .....	16
2.2.2 Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS).....	17
2.2.3 Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC) .....	19
2.2.4 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) .....	20
2.2.4.1 Caracterização do IVA.....	22
2.2.4.2 Sujeitos Passivos.....	23
2.2.5 Gestão Fiscal.....	24
3. ESTÁGIO NA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO.....	27

3.1	Atividades desenvolvidas .....	27
3.1.1	Receção, organização documental e classificação contabilística .....	27
3.1.2	Conferências Bancárias.....	28
3.1.3	Cumprimento das obrigações fiscais .....	28
3.2	Casos Práticos .....	30
3.2.1	Modificações de Capital – Redução do Capital Social.....	30
3.2.1.1	Aspetos jurídicos.....	30
3.2.1.2	Tratamento Contabilístico e Fiscal .....	32
3.2.2	Créditos incobráveis em sede de IVA e IRC .....	33
3.2.2.1	Análise em sede de IRC.....	35
3.2.3	Remuneração Convencional do Capital Social.....	40
3.2.4	Gratificações de Balanço .....	42
3.2.5	Prejuízos Fiscais em sede de IRC .....	45
3.2.6	Regime Simplificado de IRC versus Regime Geral .....	48
3.2.6.1	Casos Práticos .....	50
3.2.6.2	Alienação de ativos no regime simplificado de tributação .....	53
3.2.6.2	Notas conclusivas .....	54
3.2.7	Dissolução e liquidação de uma sociedade.....	55
3.2.7.1	Aspetos jurídicos.....	55
3.2.7.2	Procedimento contabilístico.....	57
3.2.7.3	Tratamento fiscal .....	60
3.3	Encerramento de Contas .....	64
3.3.1	Depreciações/Amortizações.....	65
3.3.2	Inventários e Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC) .....	67
3.3.3	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes .....	67

3.3.4	Acréscimos e Diferimentos.....	68
3.3.5	Apuramento dos Resultados .....	69
4.	ANÁLISE CRÍTICA .....	70
	CONCLUSÃO .....	72
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	73
	ANEXOS .....	79
	ANEXO 1 .....	80
	Modelo de conferências bancárias .....	80
	ANEXO 2 .....	81
	Declaração periódica de IVA.....	81
	ANEXO 3 .....	83
	Modelo 3 (anexo G).....	83
	ANEXO 4 .....	84
	Coeficientes do regime simplificado de tributação.....	84
	ANEXO 5 .....	85
	Quadro 07 da Modelo 22 .....	85

## ÍNDICE DE TABELAS

TABELA 1-1: ENQUADRAMENTO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO NAS NORMAS CONTABILÍSTICAS.....	4
TABELA 1-2: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO.....	4
TABELA 2-1: LIMITE PREVISTOS PARA AS DIFERENTES CATEGORIAS DE ENTIDADES .....	11
TABELA 2-2: BASES PARA A APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	12
TABELA 2-3: ÓTICA DAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS.....	14
TABELA 2-4: SUJEITOS PASSIVOS DE IRC .....	19
TABELA 2-5: MÉTODO DO CRÉDITO DE IMPOSTO .....	22
TABELA 2-6: VANTAGENS E DESVANTAGENS DA APLICAÇÃO DO IVA .....	23
TABELA 3-1: DECLARAÇÕES FISCAIS.....	30
TABELA 3-2: REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL.....	41
<i>TABELA 3-3: DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.....</i>	<i>47</i>
TABELA 3-4: PREJUÍZOS FISCAIS DA ENTIDADE .....	47
TABELA 3-5: RESULTADOS DO REGIME GERAL DA ENTIDADE DA ÁREA DA MEDICINA.....	50
TABELA 3-6: RESULTADOS DO RST DA ENTIDADE DA ÁREA DA MEDICINA.....	51
TABELA 3-7: ESTRUTURA DE GASTOS DA ENTIDADE.....	51
<i>TABELA 3-8: RESULTADOS DO REGIME GERAL DA ENTIDADE DA ÁREA DA PANIFICAÇÃO .....</i>	<i>52</i>
TABELA 3-9: RESULTADOS DO RST DA ENTIDADE DA ÁREA DA PANIFICAÇÃO.....	52
TABELA 3-10: VALORES RELATIVOS AO ATIVO DA ENTIDADE .....	53
<i>TABELA 3-11: BALANÇO DE PARTILHA .....</i>	<i>58</i>
TABELA 3-12: LANÇAMENTO CONTABILÍSTICO .....	58
TABELA 3-13: LANÇAMENTO CONTABILÍSTICO .....	59
TABELA 3-14: LANÇAMENTOS CONTABILÍSTICOS.....	59
TABELA 3-15: LANÇAMENTO CONTABILÍSTICO.....	60
TABELA 3-16: PERÍODO DE LIQUIDAÇÃO .....	62
TABELA 3-17: CÁLCULO DO IMPOSTO.....	63
TABELA 3-18: CONTROLO DA DEDUÇÃO DOS PEC'S .....	63
<i>TABELA 3- 19: DEPRECIAÇÕES DOS ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS .....</i>	<i>66</i>

## **Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas**

AT. Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE. Código da Atividade Económica

CC. Contabilista Certificado

CCI. Código da Contribuição Industrial

CE. Comunidade Europeia

CEE. Comunidade Económica Europeia

CIMT. Código sobre Imposto sobre a Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC. Código sobre o Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

CIRS. Código sobre Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

CIVA. Código sobre o Imposto de Valor Acrescentado

CLC. Certificação Legal de Contas

CMVMC. Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

CNC. Comissão de Normalização Contabilística

CRP. Constituição da República Portuguesa

CSC. Código das Sociedades Comerciais

DACP. Demonstração de Alterações de Capital Próprio

DFC. Demonstração de Fluxos de Caixa

DL. Decreto de Lei

DR. Demonstração dos Resultados

EC. Estrutura Conceptual

IASB. *International Accounting Standards Board*

IES. Informação Empresarial Simplificada

IMT. Imposto sobre a Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC. Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IRS. Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

IT. Imposto sobre as Transições

IVA. Impostos sobre o valor Acrescentado

NCM. Normas Contabilísticas para Microentidades

NCRF. Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF–PE. Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro das Pequenas entidades

NIC. Normas Internacionais de Contabilidade

OE. Orçamento de Estado

PC. Pagamento por Conta

PEC. Pagamento Especial por Conta

PME. Pequena e Média Empresa

POC. Plano Oficial de Contabilidade

RG. Relatório de Gestão

ROC. Revisor Oficial de Contas

RERE. Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas

RST. Regime Simplificado de Tributação

*SAFT-PT. Standard Audit File for Tax purposes Portuguese edition*

SCI. Sistema de Controlo Interno

SNC. Sistema de Normalização Contabilística

STA. Supremo Tribunal de Justiça

TA. Tributação Autónoma

TCA. Tribunal Central Administrativo

UE. União Europeia

## INTRODUÇÃO

O presente relatório de estágio foi realizado no âmbito do mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do Instituto de Contabilidade e Administração de Coimbra, com a duração de novecentas e sessenta horas.

Com vista à aquisição de conhecimentos técnicos o mestrando realizou o estágio curricular na entidade Mota Lopes, Lda., que tem como “*core business*” a prestação de serviços na área da contabilidade e fiscalidade e apoio à gestão.

A escolha pela modalidade de estágio curricular prendeu-se pela possibilidade de um contacto ativo com o mercado de trabalho e pela oportunidade de realização de um trabalho final numa vertente mais prática e útil para a atividade de Contabilista Certificado (CC). A escolha do local de estágio teve em conta as seguintes características: gabinete de contabilidade com mais de trinta anos de experiência composto por um quadro de pessoal especializado, existência de empresas que atuam em diferentes áreas e, por último, diversidade de temas relacionados com as áreas da contabilidade e fiscalidade,

O objetivo deste trabalho é aplicar todos os conhecimentos teóricos adquiridos ao longo da formação académica, em contexto laboral de trabalho. Outro objetivo é analisar/desenvolver casos práticos que ocorrem na atividade normal de um Contabilista Certificado sendo muito importante para o futuro profissional.

O presente trabalho encontra-se estruturado em quatro capítulos. Depois da introdução, é descrita uma apresentação geral da entidade acolhedora, serviços que presta aos seus clientes, o *software* informático que utiliza, e o seu sistema de controlo interno.

No segundo capítulo, será abordado o sistema contabilístico e fiscal em Portugal.

Relativamente ao sistema contabilístico em Portugal será feita uma revisão de literatura relacionada com a normalização contabilística, o atual relato financeiro das empresas do setor empresarial, as demonstrações financeiras que são obrigadas a divulgar face ao normativo que estão enquadradas e a obrigatoriedade de prestar contar. Ainda no segundo capítulo será feito um enquadramento teórico relacionado com o sistema fiscal Português, uma revisão de literatura relacionada com o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto

sobre o Valor Acrescentado (IVA), e, por último, o tema relacionado com a gestão fiscal. A escolha desta revisão de literatura vai de encontro ao que foram as atividades desenvolvidas no estágio.

No terceiro capítulo, o relatório irá incidir sobre as atividades desenvolvidas, serão abordados casos práticos que decorreram no estágio e posteriormente fundamentados com normativos, acórdãos e artigos que se relacionem com os temas dos casos.

No último capítulo, são apresentadas as conclusões, as principais limitações e sugestões para trabalhos futuros.



## **1. ENTIDADE DE ACOLHIMENTO**

O presente capítulo serve para apresentar a entidade de acolhimento onde foi realizado o estágio curricular, serviços que presta aos seus clientes, *software* contabilístico que utiliza para a atividade e ainda o processo de controlo interno que aplica aos seus clientes.

O estágio decorreu na empresa Mota Lopes, Serviços de Contabilidade, Lda. e teve a duração de novecentas e sessenta horas.

### **1.1 Apresentação Geral - Mota Lopes, Lda.**

A empresa Mota Lopes, serviços de contabilidade, Lda., iniciou a sua atividade em janeiro de 1988. O prestígio e reconhecimento alcançados são o resultado não só da alta qualidade dos serviços prestados pela empresa aos seus clientes, como também do elevado nível de profissionalismo que todos os seus colaboradores mantêm nas relações com os clientes, Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), Segurança Social e demais entidades com as quais a empresa interage.

Atualmente o sócio maioritário da sociedade é o Dr. Paulo Mota. O objeto social é a prestação de serviços de contabilidade e fiscalidade e serviços de apoio à gestão. O capital social da empresa é de 5.000€ e tem a sua sede na rua Pedro Vaz de Caminha, em Coimbra.

A empresa é constituída por oito colaboradores que cooperam entre si, todos os elementos têm as suas tarefas definidas para satisfazer as necessidades dos clientes.

O conjunto maioritário de clientes da Mota Lopes, Lda. encontra-se localizado na zona centro do país. As principais atividades dos clientes são: medicina, informática, imobiliária e restauração.

A empresa é uma microentidade pois não ultrapassa dois dos três limites impostos pelo artigo 9.º do Decreto-Lei 98/2015. Na tabela seguinte serão apresentados os dados financeiros.

Tabela 1-1: Enquadramento da entidade de acolhimento nas normas contabilísticas

Dados da Entidade	Dados financeiros da entidade (2017)
Volume de Negócios	300.229,11€
Balanço	399.381,98€
N.º Trabalhadores	8

Fonte: Elaboração Própria

## 1.2 Prestação de Serviços da entidade

De entre as várias atividades desenvolvidas, a entidade centraliza-se principalmente na prestação de serviços de contabilidade e fiscalidade. A fim de acrescentar valor ao seu “*core-business*”, os colaboradores da empresa também oferecem aos seus clientes um aconselhamento de gestão, definindo estratégias de futuro e análises de períodos passados.

Quanto aos serviços de contabilidade e fiscalidade, os colaboradores da Mota Lopes, Lda. prestam os seguintes serviços:

Tabela 1-2: Prestação de serviços da entidade de acolhimento

<b>Contabilidade</b>	Elaboração da informação financeira.
<b>Fiscalidade</b>	Envio das obrigações fiscais de pessoas singulares e coletivas.
<b>Recursos Humanos</b>	Processamento de salários, candidaturas a estágios, entre outras.
<b>Consultoria</b>	Planeamento fiscal e apoio à gestão.

Fonte: Elaboração Própria.

A prestação de serviços aos clientes é feita internamente e fora do escritório. Esta opção centra-se principalmente pela dimensão dos clientes. As entidades mais pequenas entregam os documentos no escritório onde se realiza todo o processo contabilístico e

fiscal, nas entidades de maior dimensão, o serviço é realizado na sede dos clientes, para facilitar a execução das atividades.

A entidade presta diferentes serviços aos clientes, tendo em conta as necessidades e a dimensão da empresa. A entidade tem como rotinas, reuniões periódicas para apresentação da informação financeira, avaliação e evolução da empresa e perspetivas futuras e planeamento fiscal. O processo contabilístico realiza-se com a entrega dos documentos, onde posteriormente são organizados e processados informaticamente. A empresa acompanha o apoio à constituição/encerramento das empresas, envio das obrigações fiscais, tais como: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Coletivas (IRS e IRC), Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Segurança Social e Autoridade para as Condições do Trabalho.

### **1.3 Software Informático**

A empresa utiliza o *software* Sage contabilidade, este programa informático possui três módulos:

- **Sage Contabilidade** - este módulo é o mais utilizado pela empresa, pois é o módulo onde é registada a contabilidade dos seus clientes. Este módulo detém os diários de abertura, operações diversas, vendas, compras, bancos, caixa, regularizações, apuramento de resultados e encerramento do exercício.
- **Sage Pessoal** - neste módulo é efetuado o processamento de salários dos clientes, servindo também de apoio para o envio de algumas obrigações fiscais, tais como: declaração mensal de remunerações (Segurança Social e AT).
- **Sage Ativos** - neste módulo é registado o património das empresas, possibilitando também o cálculo das depreciações/amortizações, alienação dos ativos e também de apoio para elaboração de mapas contabilísticos e fiscais.

### **1.4 Sistema de Controlo Interno**

Tal como refere Gomes, (2014), *“Embora com tendência a ser mais sofisticado nas empresas de maior dimensão, nenhuma empresa, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter instituído um sistema de controlo interno (SCI) ainda que menos formal ou sistematizado”*.

Na entidade de acolhimento, o controlo começa com a receção e seleção dos documentos, estes, são retirados da pasta do cliente e separados por mês, para não ocorrerem erros e os mesmos serem contabilizados no período correto, de acordo com as normas em vigor. Na organização documental, são verificadas as formalidades do artigo 36.º n.º 5 do CIVA, ou no caso das faturas simplificadas, o disposto no artigo 40.º, n.º 2 do mesmo código.

Após verificados os requisitos enumerados anteriormente, os documentos são separados por diário, por ordem cronologicamente crescente e lançados no programa informático.

Os documentos são ordenados em pastas para cada cliente, com a finalidade destes serem organizados consoante a sua natureza e respetiva importância.

Na entidade Mota Lopes, Lda. existem dois tipos de dossiers: o dossier de documentos oficiais e o dossier da contabilidade.

Relativamente ao *dossier* dos documentos oficiais (*dossier* fiscal), a entidade organiza-o da seguinte forma: em formato papel, e/ou formato eletrónico (ficheiros PDF, *excel* ou *word*). Relativamente aos elementos que compõem o dossier fiscal dos clientes, estes estão de acordo com a Portaria n.º 92 - A/2011, de 28 de fevereiro, de notar que o dossier fiscal também é usado para arquivar documentos relacionados com o encerramento de contas, contendo informação adicional.

Em relação ao *dossier* “contabilidade”, a entidade acolhedora tem um critério de organização que varia consoante o cliente e o tipo de atividade. Todos os clientes têm os dossiers com separadores indicando qual o mês a que se referem os documentos. Na generalidade dos clientes, o arquivo dos documentos está organizado em cinco diários: Vendas/Prestação de Serviços, Compras, Bancos, Caixa e Diversos.

Assim, no diário Vendas/Prestação de Serviços constam as faturas, faturas-recibo e notas de crédito emitidas aos clientes.

No diário Compras são colocados todos os documentos das aquisições de matérias-primas/mercadorias que sejam destinadas a venda, ou para consumo próprio.

No diário Bancos, ficam arquivados todos os documentos relacionados com pagamentos a fornecedores, pagamentos ao Estado, débito de despesas relacionadas com comissões/juros bancários, pagamentos por transferência bancária, cheque, utilização de

cartões de débito e crédito associados às contas bancárias. Estão também neste diário as entradas em dinheiro efetuadas através de depósitos, transferências bancárias e cheques.

No diário caixa encontram-se os documentos que obrigam à movimentação de dinheiro do caixa. Todos os recibos dos fornecedores, faturas simplificadas, entre outros, que são pagos por caixa são colocados neste diário.

No diário diversos, encontram-se as regularizações iniciais do período e todos os outros documentos que não se encontrem nos restantes diários.

A entidade efetua para além dos procedimentos já referidos anteriormente, procedimentos de controlo interno tais como: conferências bancárias<sup>1</sup>, controlo de inventários, saldos de clientes e fornecedores, entre outros para evitar erros.

---

<sup>1</sup> Relativamente a esta tema será abordado no capítulo 3.

## **2. REVISÃO DE LITERATURA**

Neste capítulo será feito um enquadramento teórico, com base nas atividades desenvolvidas durante o estágio, que foram a contabilidade e fiscalidade. Será feito um enquadramento teórico relacionado com as normas contabilísticas do setor empresarial, entre as quais: Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para pequenas entidades (NCRF – PE) e Normas Contabilísticas para Microentidades (NCM). Relativamente ao tema da fiscalidade serão abordados os seguintes temas: IRS, IRC, IVA e gestão fiscal.

### **2.1 Normalização Contabilística em Portugal**

O sistema contabilístico português é conhecido tradicionalmente por ser um sistema de corrente continental, pela sua forte tradição legislativa e a sua ligação entre contabilidade e fiscalidade. Estas características foram influenciadas pela corrente anglo-saxónica, no entanto no caso português continuam a ter uma elevada preponderância. Não é de estranhar, tendo em conta que também a estratégia da UE se baseia numa perspetiva de harmonização contabilística com base na legislação e por influência de fatores políticos (Saraiva, Alves, & Gabriel, 2015:15).

No século XIX foram desenvolvidas várias iniciativas com impacto nas práticas contabilísticas, a vários níveis, mas o processo de normalização apenas teve início no século XX, obedecendo às seguintes etapas (Guimarães, 2011):

- **Primeira etapa:** aprovação do Código de Contribuição Industrial (CCI)<sup>2</sup>, em 1963, constituiu a primeira referência legislativa à normalização contabilística portuguesa. Pode-se considerar que o CCI é o “primeiro marco” para a normalização contabilística em Portugal.
- **Segunda etapa:** aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC)<sup>3</sup> em 1977. O estudo mais antigo sobre a normalização remota a 1964, esse estudo denominou-se de “Plano Geral de Contabilidade: Projeto- *“Contribuição para o*

---

<sup>2</sup> Decreto-lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963.

<sup>3</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro.

*Plano Contabilístico Português*”, que foi elaborado pela Comissão de Contabilidade e Estatística do Centro de Organização de Escritórios do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritórios do Distrito de Lisboa. De acordo com este estudo, as contas no plano deviam seguir a ordem crescente de liquidez ou de exigibilidade, ou seja, no ativo iniciava-se com os valores do imobilizado até se atingir os resultados disponíveis e, no passivo, começava-se pelos capitais próprios e terminava-se com os valores exigíveis a curto prazo. O balanço começava no ativo, iniciando-se com o imobilizado incorpóreo e terminava-se com o movimento de fundos; situação líquida: começava-se com Capital e concluía-se com os Resultados diferidos; passivo real: começava-se com provisões e terminava-se com carteira comercial. O primeiro POC foi baseado no “POC francês”, este era aplicável à generalidade das empresas não financeiras, identificadas como pertencentes aos Grupo A e Grupo B da Contribuição Industrial, excluindo as instituições de crédito e seguros. É criada a comissão de normalização Contabilística. Prevê dez classes de contas, sendo a classe 9 “contabilidade de custos” e a classe 0 “livre”. Não prevê contabilidade orçamental e para contas extrapatrimoniais, também não previa contas consolidadas.

- **Terceira etapa:** aprovação do POC na sua segunda versão ajustada em 1989<sup>4</sup>. Influenciado pela adesão de Portugal a CEE em 1 de janeiro de 1986, aplicável às entidades não financeiras, nomeadamente as abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC)<sup>5</sup>. Tal como no primeiro POC, não era aplicável aos bancos, empresas de seguros e outras entidades do setor financeiro com planos de contabilidade específicos. Uma das características era a previsão de modelos menos desenvolvidos de Balanço, Demonstração de resultados (DR) e anexo, para as empresas que não ultrapassassem dois dos três limites no artigo 262.º do CSC. Este regime contabilístico previa oito classes de contas, estavam dispensadas deste regime as entidades que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizassem em média nos últimos três anos

---

<sup>4</sup> Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, que aprovou o POC/89, em vigor a partir de 1 de janeiro de 1990.

<sup>5</sup> Artigo 2.º n.º 1 do CSC.

um volume de negócios superior a 30.000 contos. Também como no normativo anterior, não previa classes para contabilidade de custos, contabilidade orçamental e contas extrapatrimoniais.

- **Quarta etapa:** aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2009<sup>6</sup>. Estimulado pela adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC/NIRF) do IASB, face ao estabelecido no Regulamento (CE) 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho. O SNC passa a complementar dois conjuntos de normas em função da dimensão da empresa e da necessidade de relato financeiro. Passam a existir vinte e oito NCRF. Uma NCRF-PE como opção para as entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas (CLC):

1. Total do Balanço: 500.000 euros;
2. Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 1.000.000 euros;
3. N.º de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

Dispensa de aplicação, aqueles que exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000 euros. Tal como em todos os normativos anteriores não prevê contabilidade de custos, contabilidade orçamental e contas extrapatrimoniais. Pela primeira vez existe a possibilidade de consolidação de contas. A sua principal característica de relato financeiro é que se trata de um normativo baseado em princípios, há um maior apelo a juízos de valor e a aspetos conceptuais pelos preparadores das demonstrações financeiras. O SNC baseia-se em princípios e não em regras, seguindo assim o IASB e ajustado à realidade das empresas portuguesas(Costa & Alves, 2014).

- **Quinta etapa:** Em 2015 o SNC sofreu ajustamentos<sup>7</sup>, nomeadamente na estrutura conceptual, nas normas contabilísticas para microentidades (NCM), pequenas entidades (NCRF-PE) e normas interpretativas, entrando em vigor em

---

<sup>6</sup> Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho que aprovou o SNC.

<sup>7</sup> O Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, transpõe para o ordenamento jurídico interno a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013.



2016, sendo o atual normativo em vigor. De referir que tendo em conta a obrigatoriedade de transposição da Diretiva em apreço, existem situações em que a normalização contabilística portuguesa se afasta das normas internacionais de contabilidade (CNC, 2015). O quadro seguinte identifica os limites previstos para as diferentes categorias de entidades:

Tabela 2-1: Limite previstos para as diferentes categorias de entidades

Categorias de entidades (desde que não ultrapassem dois dos três limites)	Em vigor a partir de janeiro de 2016
Microentidades	Total do balanço: 350.000€ Volume negócios líquido: 700.000€ N.º médio empregados: 10
Pequenas Entidades	Total balanço: 4.000.000€ Total venda líquidas: 8.000.000€ N.º médio empregados: 50
Médias entidades	Total balanço: 20.000.000€ Volume negócios líquido: 40.000.000€ N.º médio empregados: 250
Grandes Entidades	Ultrapassem dois dos três limites das médias entidades.

Fonte: Adaptado (CNC, 2015:2)

### **2.1.1 O atual relato financeiro**

O atual regime em vigor obriga as entidades empresariais a prestar informação financeira numa base anual que se intitula por relatório e contas (Gonçalves, Santos, Fernandes, & Rodrigo, 2016). As demonstrações financeiras a que cada entidade está obrigada, no âmbito da legislação nacional é a seguinte:

Tabela 2-2: Bases para a Apresentação das Demonstrações financeiras

	NCRF	NCRF-PE	NCM
<b>Relatório de Gestão (RG)</b>	✓	✓	X
<b>Anexo ao RG</b>	✓ (Apenas S.A)	✓ (Apenas S.A)	X
<b>Balanço</b>	✓	✓ (M. reduzido)	✓ (M. reduzido)
<b>DR</b>	✓	✓ (M. reduzido)	✓ (M. reduzido)
<b>D.F.C</b>	✓	X	X
<b>D.A.C.P</b>	✓	X	X
<b>Anexo</b>	✓	✓ (M. reduzido)	X

Fonte: Adaptado (Baptista, 2018:8)

No âmbito da atividade das empresas é normal que estas fiquem enquadradas por imposição legal/opção nos diferentes regimes contabilísticos, no entanto, verifiquemos as situações que por imposição legal são obrigadas a alterar de regime (Santos & Fernandes, 2016:42):

- **De pequena entidade para regime geral**

Quando em dois períodos consecutivos, os limites das pequenas entidades sejam ultrapassados num determinado período, deixa de ser possível a opção pela NCRF-PE passando a aplicar a NCRF.

- **Regime geral para o das pequenas entidades**

Quando os limites da pequena entidade sejam cumpridos em dois períodos consecutivos, a empresa pode optar pela NCRF-PE a partir do terceiro período, inclusive.

- **De regime das microentidades para outro e vice-versa**

Sempre que nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores se ultrapassem dois dos três limites enunciados deverá ser enquadrada na NCRF-PE ou NCRF. Caso nos dois

períodos consecutivos imediatamente anteriores deixem de ultrapassar dois dos três limites podem aplicar novamente a NCRF-PE.

### **2.1.2 Demonstrações Financeiras**

As demonstrações financeiras estão incluídas no relato financeiro, são documentos contabilísticos que apresentam de forma estruturada e normalizada a informação financeira que é obrigatória à prestação das contas, servindo também de apoio à gestão e à tomada de decisões (Santos & Fernandes, 2016:90).

Conforme o Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro, que aprova um conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade, inclusive a IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras, e de acordo com o Regulamento (CE) no 1606/2002, de 19 de julho, do Parlamento Europeu e do Conselho. Neste sentido, em Portugal o SNC inclui a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, que tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 1.

O modelo mais completo das demonstrações financeiras inclui: um balanço, uma demonstração de resultados (DR), uma demonstração das alterações no capital próprio (DACP) e uma demonstração de fluxos de caixa (DFC), bem como os anexos/notas que incorporam as demonstrações financeiras. As Demonstrações financeiras também incluem outras informações suplementares, para tornar a informação mais transparente, no entanto, as demonstrações financeiras não incluem elementos preparados pela gestão tais como relatórios<sup>8</sup>, exposições, e outras informações (Santos & Fernandes, 2016:90).

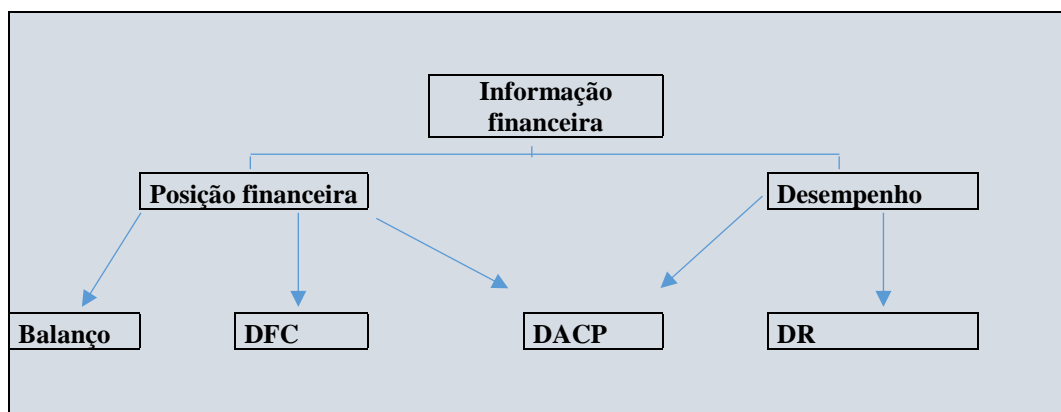
As demonstrações financeiras fornecem informações prevalecendo em cada uma determinada ótica. O balanço e a DACP mostram aos utentes a posição financeira numa determinada data, logo prevalece a ótica financeira, a DFC mostra os fluxos financeiros originados no período em análise, logo a ótica de tesouraria, a DR mostra o desempenho da entidade no período em análise, logo a ótica económica.

Na tabela seguinte é apresentada a função de cada demonstração financeira.

---

<sup>8</sup> O código das Sociedades Comerciais obriga a gerência a elaborar um relatório de gestão (artigo 66.º).

Tabela 2-3: Ótica das informações financeiras



Fonte: Adaptado (Gonçalves et al., 2016)

### 2.1.3 Prestação de Contas

Dar balanço e prestar contas<sup>9</sup> constitui obrigação da administração/gerência em submeter à apreciação dos detentores do capital em assembleia geral, as contas e o relatório de gestão que contém, uma explicação das opções estratégicas e operacionais, dos atos de gestão e a proposta de aplicação dos resultados. Após a aprovação das contas da entidade, existe a obrigação de as publicar. Esta publicação é de periodicidade anual<sup>10</sup>, que corresponde regra geral ao ano civil (1 de janeiro a 31 de dezembro).

A prestação de contas consiste na apresentação dos seguintes documentos:

- Relatório de Gestão (dispensado para as microentidades);
- Certificação legal das contas (Caso exista);
- Parecer do órgão de fiscalização (Caso exista);
- Demonstrações Financeiras.

A publicação da prestação de contas é efetuada pela Conservatória do Registo Comercial e a correspondente entrega à mesma é consubstanciada na entrega da Declaração Empresarial Simplificada (IES)<sup>11</sup>. Nos anexos que constituem a IES está prevista a disponibilização de informação sobre a aprovação das contas, a data da Ata assembleia

<sup>9</sup> Obrigações referidas no Código Comercial, artigo 18.º.

<sup>10</sup> As entidades cotadas na bolsa estão obrigadas a prestar contas intercalares.

<sup>11</sup> A transmissão eletrónica ocorre através da IES. A IES consiste na prestação de informação de natureza, fiscal, contabilística e estatística, disponibilizada num site do Ministério da Justiça.

geral da aprovação das contas, a aplicação dos resultados aprovada, se as mesmas foram assinadas, a modalidade da certificação legal das contas e ainda o teor das reservas se existirem. Com a entrega da IES é pago o emolumento para a Conservatória do Registo Comercial efetuar a publicação do registo das contas.

O relatório de gestão é elaborado pelo órgão de gestão/administração, e de acordo com o CSC, deve conter a evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como das principais dificuldades que se enfrentam. O artigo 66.º do CSC, refere diversos aspetos que deverão ser referidos, tais como:

- Factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- Previsão da evolução da sociedade;
- Número e valor nominal de quotas/ações próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício, os motivos desses atos e o respetivo preço;
- Existência de sucursais da sociedade;
- As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º;
- Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada.

É da responsabilidade da administração/gerência de governar as empresas, produzindo-se desta atividade documentos que são processados do ponto de vista contabilístico sobre a tutela de um Contabilista Certificado. Algumas entidades carecem do parecer do conselho fiscal/fiscal único e do ROC, que devem ser emitidos e disponibilizados com as contas para análise dos sócios/acionistas antes da assembleia geral convocada. Após as contas serem aprovadas em assembleia geral é feita a sua divulgação pelos meios exigidos pela lei, entre os quais: através do registo comercial, e desta forma acessíveis no portal da empresa e na sua sede, e caso existam, no sítio eletrónico (Gonçalves et al., 2016).

## **2.2 Fiscalidade**

Neste capítulo será feito um enquadramento teórico relacionado com o sistema fiscal português. Serão abordados os principais impostos (IRS, IRC, IVA), a escolha destes impostos vai de encontro ao que foi abordado durante o período do estágio, pois foram estes os principais impostos analisados. Seguidamente será feita uma breve revisão de

literatura relacionada com a gestão fiscal, visto ter sido um dos temas que decorreu no período de estágio.

### **2.2.1 O Sistema Fiscal em Portugal**

A definição de sistema fiscal é vulgarmente usada para definir um conjunto de impostos num certo território, obedecendo a uma legislação fiscal existente (Pereira, 2011:61). O artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) refere que “*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”.

O autor (Pereira, 2011:65) cita Adam Smith referindo “*um bom sistema fiscal*” deveria fundamentar-se em princípios como a **justiça** (igualdade de impostos), a **certeza** (arbítrio no lançamento do imposto), a **comodidade** (simplificação dos impostos) e a **economia** (maiores receitas com menores custos).

A concretização do princípio da igualdade passa, pela adequação das taxas, contribuições e impostos, no entanto, deve articular-se sempre com outros princípios constitucionais, tais como: fomento económico, a redistribuição de riqueza, a saúde, entre outros valores tutelados pela Constituição de 1976 (Vasques, 2015a):294).

O critério mais usado para analisar a igualdade de impostos é o da capacidade contributiva (*ability to pay*), ou seja, traduzindo de uma forma simples é o rendimento, a riqueza ou o consumo tendo em conta a capacidade de cada contribuinte.

Relativamente ao princípio da simplicidade as leis fiscais devem ser claras e objetivas, evitando várias interpretações ou contradições legislativas (Teixeira, 2015:77). Um sistema fiscal complexo leva ao aumento do incumprimento por parte dos contribuintes, pois quanto maior for a complexidade da legislação fiscal, mais entraves serão criados para a administração fiscal (Lopes, 2008:133).

Da mesma forma (Pereira, 2014), refere que a simplicidade do sistema fiscal é das formas mais eficazes contra a evasão fiscal, pois existe certeza demonstrativa de que aumenta na razão direta do acréscimo de complexidade do sistema fiscal.

Os impostos podem influenciar de várias maneiras a economia, principalmente o emprego, a poupança e a sua utilização e a afetação de recursos em geral. As modificações

de preços, pode influenciar de maneira negativa a economia, que os economistas costumam chamar de carga excedentária (Pereira, 2014:73).

O autor (Pereira, 2014:75), refere que os efeitos dos impostos são de dois tipos:

1. Efeito Rendimento (*income effect*);
2. Efeito substituição (*substitution effect*).

O efeito rendimento resulta do aumento/criação de um imposto, reduzindo o rendimento/poder de compra do contribuinte, criando uma ineficiência do imposto. Relativamente ao efeito substituição, é o contribuinte substituir uma atividade por outra, ou, o consumo de um bem por outro.

### **2.2.2 Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS)**

O IRS foi introduzido no sistema fiscal Português pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro. Este imposto incide sobre os rendimentos das pessoas singulares, tendo residência em Portugal estão sujeitos ao princípio da tributação mundial (*worldwide taxation*)<sup>12</sup>, relativamente aos contribuintes com residência fora do território Português aplica-se o princípio da territorialidade<sup>13</sup>.

O progresso dos sistemas fiscais estabeleceu, em diversos casos, a opção como elemento de conexão relevante para o efeito os elementos pessoais e/ou os elementos reais (Pereira, 2014:222).

Tal como refere (Pereira, 2014:223), relativamente aos impostos sobre o rendimento os elementos de conexão que usualmente se utiliza, são os seguintes:

- a. Elementos pessoais:
  - Nacionalidade.
  - Residência.
- b. Elementos reais

---

<sup>12</sup> Este princípio encontra-se consagrado no n.º 1 do artigo 15.º do CIRS – “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

<sup>13</sup> Este princípio encontra-se consagrado no n.º 2 do artigo 15.º do CIRS- “Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos em território português”.

- Origem ou fonte dos rendimentos.

Segundo (Pereira, 2014:223) atualmente a nacionalidade não é um elemento de conexão relevante quer em Portugal quer a nível internacional, assim foi abandonado este elemento de conexão, sendo a residência o elemento de conexão mais importante, para a extensão do imposto. Desta forma no contexto português os residentes são sujeitos a um imposto por obrigação pessoal ou ilimitada (independentemente da origem ou da fonte dos rendimentos), por sua vez, os não residentes estão sujeitos ao imposto por obrigação real ou limitada (apenas pelos rendimentos obtidos em território português).

Relativamente à residência em território português começa a ser contada a partir do primeiro dia de permanência<sup>14</sup>, por período mínimo de tempo (183 dias), ou se existir permanência no território português por menos tempo, mas acompanhada por habitação própria e permanente em 31 de dezembro do ano respetivo (Pereira, 2014:224).

Em relação à origem ou fonte dos rendimentos ela é utilizada quando não existe o elemento residência, devendo a tributação ser efetuada no Estado em que os rendimentos são provenientes, tal como já referido, a sujeição de tal rendimento diz-se real ou limitada.

A fundamentação baseia-se na teoria do rendimento-acrécimo, tal como é referido no n.º 5 do Preâmbulo do CIRS *“Na construção do conceito de rendimento tributável, contrapõe-se a concepção da fonte, que leva a tributar o fluxo regular de rendimentos ligados às categorias tradicionais da distribuição funcional (rendimento-produto) à concepção de acréscimo patrimonial, que alarga a base da incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo nela as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos”*.

Assim sendo, os residentes são tributados em Portugal por todos os rendimentos auferidos, quer tenham sido obtidos em Portugal ou não, os não residentes apenas são tributados pelos rendimentos auferidos em Portugal.

O IRS caracteriza-se por ser um imposto direto, na medida em que são exigidos diretamente aos titulares dos rendimentos tributados, pessoal/real pois tem em conta a

---

<sup>14</sup> Artigo 16.º, n.º 2 do CIRS - “Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial que inclua dormida no mesmo”.



ponderação da condição social do contribuinte, ou seja, a sua estrutura interna tem a respetiva adequação à capacidade do contribuinte, à composição do agregado familiar e aos gastos indispensáveis a que o contribuinte está obrigado a fazer e que diminuem a sua capacidade de pagar o imposto, **progressivo**, ou seja, aumenta a taxa com o aumento do rendimento, **periódico**, pelo facto de se repetir no tempo, gerando sobre o contribuinte a obrigação de pagar o imposto com carácter regular (Vasques, 2015b):222).

### 2.2.3 Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC)

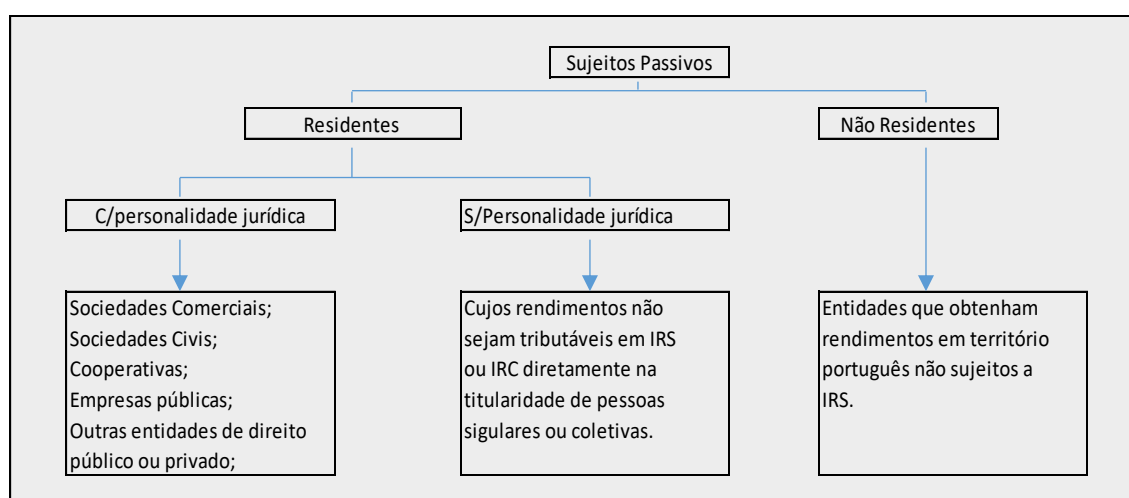
O CIRC foi aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro, entrando em vigor em 1 de janeiro de 1989. O n.º 2 do artigo 104.º da CRP dispõe: “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real”.

O IRC incide sobre o lucro das sociedades, cooperativas, empresas públicas e outras pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, incluindo os obtidos em território estrangeiro (*worldwide principle*) (Teixeira, 2015:92).

Relativamente às pessoas coletivas que não tenham sede nem direção efetiva em Portugal, estas ficam sujeitas ao princípio da tributação territorial (*source principal*) (Teixeira, 2015:93).

Relativamente a sujeição pessoal em sede IRC vejamos a tabela seguinte.

Tabela 2-4: Sujeitos passivos de IRC



Fonte: Adaptado do CIRC<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Artigo 2.º do CIRC.

Na primeira categoria de sujeitos passivos estão incluídas todas as entidades dotadas de personalidade jurídica com sede ou direção efetiva em Portugal, nesta categoria cabem todas as entidades enumeradas no quadro anterior. As entidades diferenciam-se umas das outras pelo seu objeto (os seus fins) e outras características típicas de cada uma destas figuras jurídicas (Mendes, 2016:34).

De referir, que as entidades por estarem sujeitas a IRC não têm que ter o mesmo tratamento a nível de imposto, tal como refere o autor (Mendes, 2016): *“distintas regras aplicam-se a distintas categorias de entidades e algumas pessoas coletivas estão, inclusivamente, isentas de imposto”*.

Em sede de IRC todas as sociedades dotadas de personalidade jurídica estão incluídas no âmbito da incidência do imposto, abrangendo aquelas que são isentas de imposto e os seus lucros são imputados aos sócios (regime de transparência fiscal) (Mendes, 2016:35). A matéria coletável é determinada pela dedução ao lucro tributável dos prejuízos e benefícios fiscais aplicáveis. Por regra, o lucro tributável deverá ser determinado com base na contabilidade com as devidas correções pelas regras do IRC, em função dos seguintes critérios: princípio da especialização dos exercícios, definição de rendimentos e gastos (Teixeira, 2015:93).

Relativamente ao período de tributação, regra geral, tem a extensão de um ano que normalmente coincide com o ano civil<sup>16</sup>, no entanto, o período fiscal pode não coincidir com o ano civil tal como previsto no artigo 8.º do CIRC. (Mendes, 2016:72).

A periodização anual do imposto implica que tanto os rendimentos como os gastos e também as variações patrimoniais fiscalmente relevantes, sejam reconhecidas a cada período de tributação (Mendes, 2016:72).

#### **2.2.4 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**

A introdução do IVA em Portugal resultou de uma combinação de vários fatores. O fator interno que se destacou mais foi o esgotamento do imposto de transações (IT) como instrumento de tributação de tributação indireta, incapaz de acompanhar a economia portuguesa (Vasques, 2015b):71). O IVA é desde 1 de janeiro de 1986, a base do sistema

---

<sup>16</sup> Artigo 8.º n.º 1 do CIRC.

da tributação do consumo. Com a adesão de Portugal à CEE<sup>17</sup>, ficou acordado que Portugal iria dispor de um período transitório, mas acabou por aderir no ano de entrada (Palma, 2014:56).

Na verdade existiam razões para Portugal aderir o mais rápido possível, pois a necessidade de reformular o sistema de tributação indireta face à incapacidade do anterior regime em que se caracterizava por um imposto monofásico no grossista que ficava aquém das expectativas no que tocava a receitas, revelava-se também um imposto propício a situações de evasão e esquemas fraudulentos, resultando de um imposto pouco justo (Lima, 2003:39).

Da mesma forma (Palma, 2014:56) refere que o IT era um imposto incapaz de gerar receitas desejadas e aumentava situações de fraude, acrescentando que este tributo era pouco apto para tributar serviços.

Com a Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro viria o governo a legislar a introdução do IVA, assentando na estrutura da sexta diretiva da (CEE)<sup>18</sup>, em conformidade com o direito comunitário que o artigo 22.º da lei referia como princípios fundamentais a que o IVA deveria estar sujeito, caracterizando-se como um imposto sobre o consumo com carácter plurifásico e não cumulativo (Vasques, 2015c):71):

*”um imposto devido por todas as pessoas que de modo independente e com carácter de habitualidade efetuam transmissões de bens ou prestações de serviços, cujo pagamento era fracionado pelos vários intervenientes no processo produtivo através do método do crédito de imposto, e que no plano internacional ficava subordinado ao princípio da tributação no destino, do qual decorria haver lugar à tributação das importações, exonerando-se as exportações do imposto pago a montante”*

---

<sup>17</sup> Tratado de Adesão de Portugal à CEE assinado em Lisboa em 12 de junho de 1985, entrando em vigor a 1 de janeiro de 1986.

<sup>18</sup> A 6ª Diretiva do IVA (Diretiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio) é a legislação comunitária estruturante do IVA.

Com a introdução do IVA houve uma maior abrangência na incidência subjetiva enquanto com o IT a incidência abrangia apenas produtores e grossistas, com a introdução do IVA passaram a estar abrangidos os prestadores de serviços e os retalhistas. (Palma, 2014:56).

Segundo o autor (Vasques, 2015c):72) em termos comparativos entre o IT com o IVA o legislador reconhecia que a adoção do imposto iria provocar grandes alterações na economia e na relação dos agentes económicos com a administração fiscal.

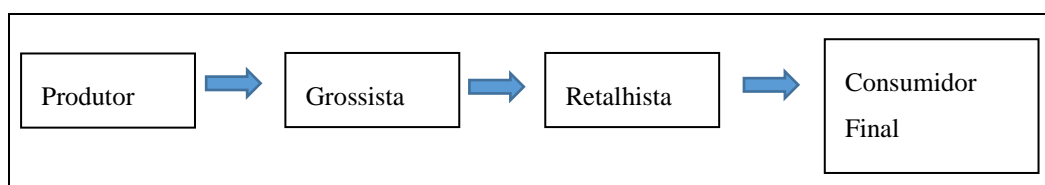
#### **2.2.4.1 Caracterização do IVA**

O IVA define-se essencialmente, como um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico que alcança tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto (Palma, 2014:19).

O método do crédito de imposto é o método que assenta na generalidade dos impostos modernos sobre o valor acrescentado, um modelo que vários estados usam face as suas vantagens. Trata-se de um método que tem como base as faturas emitidas pelos sujeitos passivos, ou seja, o crédito de imposto efetua-se em cada período declarativo, através da dedução do imposto referenciado na fatura, que foi suportado pelo sujeito passivo nas aquisições (operações passivas) ao imposto liquidado nas vendas (operações ativas) (Vasques, 2015:39).

De uma forma esquemática temos:

Tabela 2-5: Método do crédito de imposto



Fonte: Adaptado (Palma, 2014:31)

O quadro seguinte refere as vantagens e desvantagens relativas à aplicação do IVA.

Tabela 2-6: Vantagens e desvantagens da aplicação do IVA

Vantagens da aplicação do IVA	Desvantagens da aplicação do IVA
<p><b><u>Neutralidade Económica:</u></b> Pois em cada circuito económico o imposto incide apenas sobre o valor que cada agente acrescenta, prevenindo o efeito em cascata típica dos IT.</p> <p><b><u>Capacidade Relectora:</u></b> Distribuído ao longo do circuito, exigindo a cada agente uma parcela da carga fiscal com que os bens chegam ao consumidor final, o IVA permite a obtenção de uma grande receita fiscal.</p> <p><b><u>Mecanismo de autopolicimento:</u></b> Pois cada operador económico tem interesse direto em exigir fatura do operador antecedente no circuito, criando-se um <i>audit trail</i> fundamental ao cruzamento de dados e ao controlo da administração fiscal.</p>	<p><b><u>Elevado número de contribuintes:</u></b> Difícil controlo, devido a um número elevado de sujeitos passivos, com um grau de organização e ética muito diferenciado.</p> <p><b><u>Carga Burocrática:</u></b> Inúmeras taxas de liquidação, integridade da cadeia dedução-liquidação e das inúmeras faturas que a suporta, impondo obrigações acessórias e elevados custos aos contribuintes.</p>

Fonte: Adaptado (Vasques, 2015c):40)

#### 2.2.4.2 Sujeitos Passivos

Refere o artigo 9.º da Diretiva do IVA que é considerado sujeito passivo: “qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou resultado dessa atividade”.

De acordo com as regras de incidência subjetiva elencadas no artigo 2.º, os sujeitos passivos de IVA são as pessoas singulares ou coletiva que (Palama, 2017:27):

- a) *Exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e das profissões livres, de modo independente e habitual (artigo 2.º, n.º 1, alínea a));*
- b) *De modo independente, pratiquem uma só operação, enquadrável numa das referidas atividades, sejam ou não estas exercidas no território nacional (artigo 2.º, n.º 1, alínea));*

- c) *Pratiquem uma só operação tributável desde que sujeita a IRS ou IRC (alínea a), n.º 1 artigo 2.º).*
- d) *Realizem importações de bens (alínea c), n.º 1 artigo 2.º);*
- e) *Mencionem indevidamente IVA em fatura (alínea c) n.º 1 artigo 2.º);*
- f) *Efetuem operações intra-UE (alínea d), n.º 1 artigo 2.º.*

Existem por vezes situações em que o adquirente dos serviços/bens é sujeito passivo de IVA são as designadas operações de *reverse charge*, ou seja, nestas situações a obrigação de entregar o imposto altera-se do prestador para o adquirente. Sendo sujeito passivo de imposto deverá liquidá-lo concedendo-lhe o direito à dedução pago na aquisição, tal como refere o disposto no artigo 19.º, n.º 1, alíneas c) e d). São ainda sujeitos passivos de imposto os elencados na alínea e), g), h), i), j) e i) do artigo 2.º do CIVA.

### 2.2.5 Gestão Fiscal

A poupança fiscal é um direito do contribuinte que tem por base o princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica<sup>19</sup>, “*é um direito de defesa que reveste natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias*” (artigo 17.º da CRP) e que engloba a *liberdade de gestão*” (Catarino & Guimarães, 2015:126).

A gestão fiscal/planeamento fiscal (“*tax planning*”) caracteriza-se por ser um conceito muito ativo nos contribuintes, minimizar o peso dos impostos para aumentar o rendimento é um dos focos principais na atualidade (Pereira, 2014:447).

A gestão fiscal analisa de forma crítica e comparativa os meios disponíveis e o tratamento fiscal de uma forma lógica de eficiência fiscal, trata-se de uma boa governação e é nessa conformidade importante ao bom desempenho da função primordial criando valor para os sócios/acionistas (Sequeira, 2016:53).

O planeamento fiscal consiste numa técnica de reduzir a carga fiscal pela qual o sujeito passivo abdica de uma obrigação tributária, ou opta, de entre as várias soluções que são

---

<sup>19</sup> Artigo 61.º, n.º 1 da CRP.

permitidas pelo ordenamento jurídico, aquela que por opção propositada ou omitida pelo legislador está acompanhada de menos encargos fiscais (Sanches, 2006:22).

Apesar de todas estas caracterizações não existir na legislação portuguesa uma definição de planeamento fiscal, havendo apenas legislação acerca de planeamento fiscal agressivo, constante do DL n.º 29/2008, de 25 de fevereiro (Catarino & Guimarães, 2015:127).

Importa referir que a gestão fiscal deve ser inserida numa visão global da empresa, o que significa que a minimização dos impostos a pagar não deve ser considerada como finalidade da empresa. Com esta visão global importa referir três considerações (Pereira, 2014:449):

- a. Uma abordagem multilateral: a gestão fiscal deve ter em conta as consequências fiscais para os *stakeholders*;
- b. A apreciação dos impostos explícitos (pagos ao estado) e dos impostos ocultos (associados ao favorecimento
- c. o fiscal);
- d. A importância dos custos não fiscais, já que certas opções podem reduzir os impostos a pagar, mas acarretar aumentos de outros custos.

A gestão fiscal recorre sempre às práticas lícitas admitidas pelo legislador como forma de diminuir o imposto (Pereira, 2014:450).

Os autores Catarino & Guimarães (2015:48), referem duas opções em que os agentes podem materializar as suas opções económicas através da prática de atos jurídicos, orientando-se por critérios de elisão fiscal (*tax avoidance*) e planeamento fiscal.

Relativamente ao planeamento fiscal consiste em minimizar os impostos a pagar de modo legítimo/lícito, com as várias opções que o legislador oferece ao contribuinte. É por exemplo o caso dos benefícios fiscais, ou da escolha da forma jurídica (p.e a escolha do regime em sede de IRS ou IRC, a tributação separada ou conjunta em IRS, entre outras) (Catarino & Guimarães, 2015:48).

No que respeita à elisão fiscal, esta consiste na prática de atos ou negócios lícitos, mas que o direito fiscal qualifica como anómalos ou abusivos. São também qualificados como comportamentos “*extra legem*” em contraposição com a via fiscal, qualificada como “*contra legem*”. Estes comportamentos abusivos são um grande entrave às receitas

fiscais, à concorrência económica, ao incumprimento das regras de cidadania e do plano ético, ficando desta forma violados os princípios da capacidade contributiva, da justiça, entre outros (Catarino & Guimarães, 2015:49).



### **3. ESTÁGIO NA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO**

Neste capítulo serão abordadas, de forma resumida, as tarefas realizadas pelo mestrando em ambiente laboral na entidade acolhedora. Por opção do mestrando não serão desenvolvidas todas as atividades do estágio de forma exaustiva, mas sim situações/problemas em que o mestrando esteve integrado durante o estágio, que reconheceu ser interessante desenvolver nesta monografia.

No início dos seus serviços na entidade o mestrando começou por conhecer os futuros colegas de trabalho, inteirou-se sobre o objeto social da entidade e os seus procedimentos internos, e foi-lhe efetuada uma apresentação geral dos clientes, entre outras, com o objetivo de que o estágio decorresse da melhor forma.

Após a integração na entidade, o mestrando desenvolveu atividades específicas nas áreas da contabilidade e fiscalidade, tendo sido sempre acompanhado pelo supervisor ao longo do estágio. De forma a melhorar as atividades desenvolvidas, foi feita primeiramente uma análise aos normativos contabilísticos e fiscais e ainda leitura de revistas das seguintes entidades: Ordem dos Contabilistas Certificados, Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, informador fiscal entre outras, indispensáveis ao exercício da atividade de CC.

#### **3.1 Atividades desenvolvidas**

De uma forma resumida serão referidas de seguida as atividades desenvolvidas durante o estágio.

##### **3.1.1 Receção, organização documental e classificação contabilística**

A tarefa inicial do mestrando, foi a organização documental dos documentos contabilísticos. O processo de organização dos documentos contabilísticos atravessa práticas rotineiras, no entanto, indispensáveis para que a informação financeira tenha uma imagem verdadeira e apropriada. A organização dos documentos, já foi referida no primeiro capítulo. Durante o estágio, o mestrando classificou e lançou os documentos no *software* de contabilidade, de acordo com os normativos contabilísticos para cada cliente.

### **3.1.2 Conferências Bancárias**

Mensalmente, o mestrando tinha como tarefa elaborar conferências bancárias dos clientes. No processo das conferências bancárias, obtém-se cópia do extrato das contas bancárias da empresa em questão e procede-se à exportação para *excel* dos extratos das contas de bancos do programa de contabilidade e faz-se a confrontação de ambos. As diferenças apontadas (entre o extrato bancário e extrato do programa de contabilidade) são registadas em *excel* ([anexo 1](#)), onde posteriormente serão analisadas e solicitadas os documentos em falta aos clientes.

### **3.1.3 Cumprimento das obrigações fiscais**

Relativamente ao preenchimento das declarações fiscais, para posteriormente serem enviadas para a AT e demais entidades, destacam-se as seguintes:

- **Declaração periódica do IVA:** Na entidade acolhedora os clientes que são sujeitos passivos de IVA, são obrigados a entregar mensalmente ou trimestralmente a declaração de IVA. Refere o n.º 1, do artigo 41.º do CIVA que a declaração tem de ser entregue nos seguintes termos:
  - a) Até ao dia 10 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a (euro) 650 000 no ano civil anterior;
  - b) Até ao dia 15 do 2º mês seguinte do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a (euro) 650 000 no ano civil anterior.

Depois de registados todos os documentos no módulo de contabilidade do programa sage, este tem a funcionalidade de gerar a declaração do IVA e depois da mesma analisada efetuar o apuramento do IVA. Desta forma, inicia-se o preenchimento da declaração periódica do IVA ([anexo 2](#)).

- **Contribuições para a segurança social/AT:** Os montantes retidos de IRS aos funcionários e os descontos das contribuições para a segurança social, devidos por cada uma das entidades, deverão ser entregues mensalmente até ao dia 10 do mês

seguinte. No caso da segurança social o pagamento deve de ocorrer entre os dias 10 e 20 do mês seguinte.

- **E-Fatura:** Na entidade acolhedora também é prática todos os meses, proceder-se à entrega no portal das finanças das faturas emitidas no mês anterior. De acordo com o DL n.º 198/2012 de 24 de agosto, estão obrigados a proceder à comunicação das faturas as pessoas singulares ou coletivas que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, esta comunicação poderá ser feita por várias vias, nas quais:
  1. Por transmissão eletrónica de dados em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica;
  2. Por transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T(PT)<sup>20</sup>;
  3. Por inserção direta no Portal das Finanças;
  4. Por outra via eletrónica nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Esta comunicação terá de ser feita até ao dia 20 do mês seguinte às faturas durante o ano de 2018 e até ao dia 15 a partir do mês de fevereiro de 2019. A maioria dos clientes tem programas de faturação eletrónicos o que facilita a comunicação a AT.

Relativamente às restantes obrigações fiscais, o mestrando fez o envio das seguintes obrigações fiscais: IES, Modelo 22, Modelo 10, Modelo 39, Modelo P1 (PEC e PC), fundos de compensação<sup>21</sup> e relatório único<sup>22</sup>. Na seguinte tabela será feito um resumo das obrigações fiscais referidas anteriormente e os prazos estipulados por lei.

---

<sup>20</sup> Criado pela portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro.

<sup>21</sup> O Fundo de Compensação do Trabalho (FCT) e Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho (FCGT) entraram em vigor a 1 de outubro de 2013, através da Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto, a qual se destina aos novos contratos de trabalho celebrados após essa mesma data.

<sup>22</sup> De acordo com o artigo 4.º da Portaria 55/2010 de 21 de janeiro a entrega deste documento deverá ser feita informaticamente e entre os dias 16 de março e 15 de abril do ano seguinte ao que respeita.

Tabela 3-1: Declarações fiscais

<b>Declaração</b>	<b>Descrição</b>	<b>Período de entrega</b>
<b>IES/Declaração Anual</b>	Envio da IES/Declaração anual referente e anexos aplicáveis.	15 de julho
<b>Modelo 10</b>	Rendimentos pagos e de retenções, deduções, contribuições sociais e de saúde e quotizações, referentes ao ano anterior (exceto de trabalho dependente).	31 de janeiro
<b>Modelo 39</b>	Comunicação de rendimentos pagos e retenções efetuadas às taxas liberatórias, relevantes ao ano anterior.	28 de fevereiro
<b>Modelo P1 (PEC)</b>	Pagamento especial por conta.	31 de março e 31 de outubro
<b>Modelo P1 (PC)</b>	Pagamento por conta.	31 de julho, 30 de setembro e 15 de dezembro
<b>Modelo 3</b>	Declaração de rendimentos das pessoas singulares.	1 de abril a 31 de abril
<b>Modelo 22</b>	Declaração de rendimentos das pessoas coletivas.	31 de maio
<b>Relatório Único</b>	Relatório anual referente à atividade social da empresa.	16 de março a 15 de abril
<b>Dossier Fiscal</b>	Constituição / entrega do processo de documentação fiscal, do ano anterior.	15 de julho

Fonte: Elaboração própria.

## **3.2 Casos Práticos**

Seguidamente, serão abordados casos/situações que durante o estágio o mestrando considerou pertinente desenvolver de uma forma mais exaustiva. De referir que os casos práticos por vezes são adaptados, para serem abordados aspetos que o mestrando considera pertinentes. Em cada situação será feito um enquadramento teórico para posteriormente ser desenvolvido a vertente prática.

### **3.2.1 Modificações de Capital – Redução do Capital Social**

Durante o estágio, o mestrando acompanhou a redução de capital social de uma sociedade por quotas. Seguidamente será descrito todo o processo realizado para a sociedade reduzir o seu capital social.

#### **3.2.1.1 Aspetos jurídicos**

A redução do capital social é a operação contrária ao aumento do capital e tem como função principal diminuir o valor nominal da garantia dos credores sociais (Tomás & Paulo, 2016:223).

A redução do capital social implica uma operação contabilística, ou seja, um registo da diminuição do capital para o montante inferior, permitindo o reequilíbrio das participações sociais. Esta operação tem de ser complementada pela modificação das

participações sociais dos titulares, de forma a que o novo capital coincida com a soma dos valores nominais (Cunha, 2016:954).

Trata-se de um procedimento que não prejudica os sócios, antes pelo contrário, pois pode disponibilizar a distribuição de bens. O valor distribuído, permite a criação de reservas livres, no entanto, deve estar cumprido o princípio da intangibilidade, ou seja, a sociedade deve assegurar um património que cubra o capital social, acrescido das reservas mínimas obrigatórias (Cunha, 2016:956).

A redução do capital social consiste na alteração ao contrato de sociedade, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 9.º do CSC, exigindo aprovação dos sócios conforme refere o artigo 85.º, n.º1 do CSC (Sacramento, 2009:54). Para ser aprovada a deliberação terá que haver, no mínimo, três quartos dos votos correspondentes ao capital social<sup>23</sup>.

A redução do capital social encontra-se prevista na parte geral do CSC no artigo 95.º, desde que reunidos os requisitos legais ali referidos, tendo também em atenção a tutela dos credores a que se refere o artigo 96.º do CSC<sup>24</sup> (Tomás & Paulo, 2016:223):

1. A convocatória da assembleia geral para redução do capital deve mencionar:

- a) A finalidade da redução;
- b) A forma da redução.

2. Devem também ser especificadas as participações sobre as quais a operação incidirá, no caso de ela não incidir igualmente sobre todas.

O referido artigo 95.º do C.S.C. estabelece que<sup>25</sup>:

- 1 - A redução do capital não pode ser deliberada se a situação líquida da sociedade não ficar a exceder o novo capital em, pelo menos, 20%;
- 2 - É permitido deliberar a redução do capital a um montante inferior ao mínimo estabelecido na lei para o respetivo tipo de sociedade se tal redução ficar expressamente

---

<sup>23</sup> Artigo 265.º, n.º do CSC.

<sup>24</sup> Sem prejuízo do disposto no número seguinte, qualquer credor social pode, no prazo de um mês após a publicação do registo da redução do capital, requerer ao tribunal que a distribuição de reservas disponíveis ou dos lucros de exercício seja proibida ou limitada, durante um período a fixar, a não ser que o crédito do requerente seja satisfeito, se já for exigível, ou adequadamente garantido, nos restantes casos.

<sup>25</sup> Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro.

condicionada à efetivação de aumento do capital para montante igual ou superior àquele mínimo, a realizar nos 60 dias seguintes àquela deliberação;

3 - O disposto na lei sobre capital mínimo não obsta a que a deliberação de redução seja válida se, simultaneamente, for deliberada a transformação da sociedade para um tipo que possa legalmente ter um capital do montante reduzido;

4 - A redução do capital não exonera os sócios das suas obrigações de liberação do capital.

Importa também referir que a principal razão de se ter procedido à redução de capital foi o excesso de capital inicial. A sociedade do setor da saúde detinha um capital social de 500.000 euros que se considerava excessivo face à atividade da empresa.

### ***3.2.1.2 Tratamento Contabilístico e Fiscal***

Pela deliberação em Assembleia Geral procedeu-se à redução do capital social com reembolso em 100.000 euros. Em termos contabilísticos registou-se:

51- Capital Social -100.000

A

268-Sócios/acionistas- Capital a reembolsar – 100.000

Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, constituem mais-valias a alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo a remição e amortização com redução de capital de partes sociais. O rendimento auferido qualifica-se como uma mais-valia, devendo ser submetido o anexo G ao modelo 3 ([anexo3](#)). Naturalmente, se o reembolso for efetuado pelo valor nominal da quota não há tributação, que foi o caso. No entanto, se o valor pelo qual o(s) sócio(s) foram reembolsados fosse superior ao valor nominal, já existiria tributação.

Desta forma, se o valor a receber fosse superior ao da quota seria qualificado como mais-valias. As mais-valias de partes de capital são tributadas a uma taxa autónoma de 28%, ao abrigo do artigo 72.º, n.º 1 alínea c) do CIRS, com opção pelo englobamento<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> n.º 8 do art.º 72. do CIRS.

De acordo com o artigo 43.º, n.º 3 do CIRS, a existir mais-valia<sup>27</sup>, relativa a micro e pequenas empresas<sup>28</sup> não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado de bolsa de valores, esta é considerada em 50% do seu valor.

Afinando um pouco mais a análise, vejamos o seguinte exemplo. A sociedade pretende fazer uma redução pelo excesso de capital social, fazendo uma redução de 35.000€ (considerando este valor acima do valor nominal da quota).

De acordo com o mencionado anteriormente o contribuinte terá que pagar<sup>29</sup> em termos de redução de capital social o valor de 4.600 (35.000 x 50% x 28%). Nos termos do n.º 6 do artigo 71.º do CIRS o sujeito pode optar pelo englobamento, sendo enquadrado no respetivo escalão de IRS.

### **3.2.2 Créditos incobráveis em sede de IVA e IRC**

Durante o estágio, o mestrando também teve oportunidade de acompanhar uma situação relacionada com créditos incobráveis em sede de IVA e IRC.

Tratava-se de uma empresa que recebeu a certidão de insolvência de um cliente com data de dezembro de 2018, essa declaração de insolvência foi determinada em fevereiro de 2017 tendo sido promulgada em maio de 2017. A sociedade reclamou o crédito que tinha do seu cliente, sendo reconhecido pelo administrador de insolvência e por sentença de verificação e graduação do crédito em novembro de 2017, transitando em julgado no mês de dezembro de 2017. Relativamente à dívida, esta ficou vencida em 01/12/2012.

Face ao exposto, colocam-se várias questões/problemas, nomeadamente se é necessária a certificação do ROC, uma vez que a dívida é anterior a 01/01/2013. E se a empresa pode regularizar o IVA a seu favor e ainda reconhecer o custo da perda.

Refere o n.º 4, do artigo 78.º-A do CIVA o seguinte:

---

<sup>27</sup> Operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º.

<sup>28</sup> Definição de micro ou pequena empresa (Circular n.º 7/2014 de 29 de julho).

<sup>29</sup> Assumindo apenas esta operação.

*“Os sujeitos passivos podem, ainda, deduzir o imposto relativo a créditos considerados incobráveis em qualquer das seguintes situações, sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao referido no n.º 2:*

*a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil;*

*b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado ou quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens, ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, ou após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito;*

*c) Em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização, quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito;*

*d) (Revogada pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março)*

*e) Quando for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial acordo sujeito ao Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) que cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito”.*

Face ao citado anteriormente, a empresa pode deduzir o imposto relativo a créditos incobráveis antes dos prazos e regras definidas no n.º 2, do 78.º-A do CIVA.

Verificados todos os requisitos do direito à regularização o sujeito passivo pode exercer tal direito. A regularização deve ser inscrita no campo 40 da declaração periódica de IVA tal como instruções de preenchimento, de notar que a dedução nunca deve ser inscrita no campo 20 a 24 (Vasques, 2015a):334).

Importa referir que depois da apresentação da declaração periódica de IVA, tendo sido registada contabilisticamente qualquer correção à dedução, é regida pelas normas de regularização. A regularização de imposto está regulada no artigo 78.º do CIVA e



relativamente ao prazo de quatro anos<sup>30</sup> para exercer o direito “à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso”, a legislação não prevê situações de regularização mas sim de reembolso (Vasques, 2015a): 333).

Também o STA já reconheceu que o direito ao reembolso do IVA expira passados os quatro anos<sup>31</sup>, de referir que o termo reembolso é utilizado num âmbito mais técnico (Vasques, 2015a):333).

Assim face ao explanado anteriormente, a empresa terá o prazo de quatro anos para regularizar o IVA a seu favor depois de recebida a certidão de insolvência do cliente

Relativamente à certificação do ROC, apesar de o vencimento se ter verificado antes de janeiro de 2013 e não haver obrigatoriedade de certificação do ROC, neste caso, como a regularização é feita em 2019 é obrigatório a certificação do ROC, nos termos do n.º 9 do artigo 78.º do CIVA<sup>32</sup>.

Relativamente aos elementos que o ROC deve atender conforme o estipulado nos n.º 9 e 10 do artigo.º 78 e nos n.º 2 e 3 do artigo 78.º-D ambos do CIVA, são os seguintes (Tavares & Varela, 2017):

- a) Fatura que deu origem à cobrança duvidosa;
- b) Identificação do adquirente;
- c) Evidência de diligências por parte do credor e da incapacidade de pagamento;
- d) Outros elementos pertinentes das operações em causa.

### ***3.2.2.1 Análise em sede de IRC***

Em relação ao reconhecimento do gasto no exercício de 2018, há que atender a duas situações, o reconhecimento ou não do gasto em 2018 e a sua aceitação para efeitos fiscais.

Na Estrutura Conceptual (EC) está referenciado que a prudência é uma das características qualitativas das demonstrações financeiras. Assim, as perdas por imparidade referentes a

---

<sup>30</sup> Artigo 98.º n.º 2 do CIVA.

<sup>31</sup> Acórdão de 09-09-2009, processo n.º 0383/09.

<sup>32</sup> Ponto 20 – Informação vinculativa n.º 14029.

créditos incobráveis não devem obedecer a critérios fiscais, mas sim às normas contabilísticas (Rodrigues, 2014:42).

Em termos contabilísticos as dívidas a receber e particularmente as dívidas de clientes, estão referenciadas no parágrafo 5 na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros:

*“... ativo financeiro: é qualquer ativo que seja: dinheiro; um instrumento de capital próprio de uma outra entidade; um direito contratual...”*

A norma dá como exemplo de ativos financeiros, as dívidas a receber de clientes, que devem ser reconhecidas ao custo (custo amortizado) menos as perdas por imparidade, tal como refere o parágrafo 12 e 16 a) da NCRF 27. O parágrafo 24 da NCRF 27 refere que em cada período de relato, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de dívidas a receber de clientes, no final do período contabilístico, caso exista evidência objetiva de um evento de perda.

Estabelece o parágrafo 25 da NCRF 27 que deve ser reconhecida uma perda por imparidade sempre que: *“torne-se provável que o devedor irá entrar em falência, ou qualquer outra reorganização financeira”*. Por isso, a entidade em 2017 devia/podia ter reconhecido a perda por imparidade, reduzindo, ou anulando na totalidade o valor do ativo, pois a existência da declaração de insolvência do devedor evidenciava uma provável perda.

O reconhecimento da perda por imparidade seria reconhecido contabilisticamente (a débito na conta 65 – perdas por imparidade, e a crédito na conta 219 – clientes – perdas por imparidade acumuladas), passando a conta do ativo a estar valorizada pela quantia escriturada.

O reconhecimento na contabilidade não é a única evidência, podia a empresa por exemplo a ter reconhecido no Anexo (nota 23), no entanto, a empresa não evidência de nenhuma forma.

Em sede IRC, o legislador refere que as perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, apenas podem ser deduzidas ao lucro tributável, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º-A e no artigo 28.º-B do CIRC, ou seja, quando:

- a) Exista processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas via extrajudicial, pendente sobre o devedor;
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral; ou
- c) Tenha decorrido um prazo de mais de seis meses, desde a data do vencimento do crédito encontrando-se este em mora.

De acordo com o regime do acréscimo elencado no artigo 18.º do CIRC, todos os gastos relativos às perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, devem ser tomados em conta para efeitos fiscais na determinação do lucro tributável, do período em que os factos ocorram. Tal como refere Rodrigues, (2014:46), se num dado período um crédito se enquadra em alguma das alíneas do n.º 1 do artigo 28.º B do CIRC, e se a entidade não reconhecer a perda por imparidade, poderá não ser aceite fiscalmente o custo.

Vale também referir, que o artigo 41.º do CIRC estabelece que, mesmo não reconhecendo qualquer perda por imparidade por não existirem evidências objetivas, ou a perda não ser evidente, a perda pode ser reconhecida como gasto a 100%, desde que essa incobrabilidade resulte de:

- Processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código de Processo Civil;
- Processo de insolvência e de recuperação de empresas;
- Todos os restantes evidenciados nas alíneas c), d), e) e f) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.

Caso a entidade pudesse reconhecer o custo, poderia contabilizá-lo na conta 683 – Dívidas incobráveis, diretamente por contrapartida da conta do ativo (Rodrigues, 2014:49).

Relativamente a este caso a entidade não poderá reconhecer para efeitos fiscais a perda por imparidade. Vejamos o Acórdão do TCA do Norte de 14 de junho de 2006, relativo ao processo n.º 00258/04, que não aceitou o custo fiscal numa entidade que não reconheceu a perda por imparidade no ano em que a devia ter reconhecido, assim foi deliberada a não aceitação do custo fiscal.

Face também ao pressuposto contabilístico do regime do acréscimo, previsto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, como em períodos anteriores ao período corrente (2018) existiam

evidências objetivas de evento de perda resultantes da declaração de insolvência em 2017, a perda deveria ter sido reconhecida em 2017.

O não reconhecimento da perda por imparidade constitui um erro contabilístico, que deverá ser objeto de correção. Este erro contabilístico afeta os resultados de períodos anteriores. Assim deve ser atendido o que diz a NCRF 4, que se aplica a erros de períodos anteriores (Rodrigues, 2015: 606).

Refere o parágrafo 32 da NCRF 4 que por vezes os erros só são descobertos num período posterior, sendo que estes são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior.

Portanto, a entidade deve corrigir os erros materiais de anos anteriores retrospectivamente após a sua descoberta, da seguinte forma:

- *“Reexpressando as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentando(s) em que tenha ocorrido o erro; ou*
- *Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.*

Em conversa com o órgão de gestão foi explanado se o erro poderia afetar a decisão dos utilizadores das demonstrações financeiras. O órgão de gestão referiu que o erro não iria afetar os utilizadores. Como o erro é imaterial não é aplicado a NCRF 4, sendo corrigido nos resultados do ano corrente (2018), contabilizado numa conta 6881 – *“Correções relativas a períodos anteriores”*.

Face ao exposto, o mestrando quis analisar o tratamento contabilístico da situação se o erro fosse considerado material.

Tal como refere a NCRF 4 parágrafo 4, quando se trate de correções de erros materiais deve-se proceder à reexpressão retrospectiva da informação comparativa das demonstrações financeiras. No caso em concreto, considerando o erro material deve ser objeto de tratamento de acordo com a NCRF 4.

Face ao exposto o procedimento de correção do erro material deve ser:

1 - Registo contabilístico no período atual (2018)

Reconhecimento da perda por imparidade da dívida a receber do cliente:

- Débito da conta 56 – “*Resultados Transitados*” por contrapartida a crédito da conta 219 – “*Perdas por imparidade acumuladas*”, pelo montante do erro.

2 – Correção na informação comparativa (apenas com um ano de comparação):

- Existe uma correção a efetuar diretamente na rubrica da informação comparativa das demonstrações financeiras do período corrente, tal como previsto no parágrafo 43 da NCRF 4.

No Balanço relativo ao período de 2018, deve ser alterada a coluna do ano de comparação (2017):

- Ativo corrente – Redução do valor da rubrica “Ativo Corrente” para o valor correto.
- Capital Próprio – Redução da rubrica “Resultado Líquido do Período”, para o valor correto.

Relativamente à demonstração dos resultados do ano de 2018 (na coluna do período de 2017):

- Aumento da rubrica “Imparidade de dívidas a receber”, pelo valor correto que deveria ter sido reconhecido em 2017;
- Rubrica “Resultado Líquido do Período”, pelo valor da perda por imparidade, ou seja, diminuindo o valor pelo valor que deveria ser reconhecido em 2017.

Há que atender também aos aspetos fiscais, pois independentemente do procedimento contabilístico utilizado, ou seja, o erro ser considerado material ou não, a correção não afeta o lucro tributável do período corrente, estando previsto no n.º 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC.

Consequentemente, se o erro for considerado material é contabilizado na conta 56 – “Resultados Transitados”, e não existe qualquer correção no quadro 07 da modelo 22 do período de 2018, pois de acordo com o artigo 24.º do CIRC as variações patrimoniais concorrem para o lucro tributável nas mesmas condições dos gastos e perdas, logo se não respeitou o regime do acréscimo não são aceites, não sendo considerada como uma variação patrimonial negativa.

Sendo o erro considerado imaterial, e reconhecido na conta 6881 – “*Correções relativas a períodos anteriores*”, terá de ser feita uma correção no quadro 07 da modelo 22, pelo valor contabilizado.

De referir que o sujeito passivo pode apresentar uma declaração de substituição (modelo 22), no prazo de um ano a contar do prazo legal de entrega, quando tenha sido entregue imposto superior ao devido, fazendo a respetiva correção, conforme o estipulado no n.º 2 do artigo 122.º do CIRC.

### **3.2.3 Remuneração Convencional do Capital Social**

A remuneração convencional do capital social é um benefício fiscal que foi criado em 2014<sup>33</sup>. Está previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais e visa incentivar a constituição de novas sociedades mediante entradas em dinheiro e os aumentos de capital de sociedades já existentes.

Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas, e demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, pode ser deduzida uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada mediante a aplicação, limitada a cada exercício, da taxa de 7% ao montante das entradas realizadas até € 2.000.000, por entradas em dinheiro ou através da conversão de suprimentos/empréstimos de sócios, no âmbito da constituição da sociedade ou do aumento do capital social.

Esta dedução é feita no apuramento do lucro tributável relativo ao período de tributação em que sejam realizadas as entradas e nos cinco períodos de tributação seguintes<sup>34</sup>.

As condições de aplicação são:

- A sociedade beneficiária não poderá reduzir o seu capital social com restituição aos sócios no período de tributação em que sejam realizadas as entradas e nos cinco períodos seguintes;

---

<sup>33</sup> Inicialmente previsto no artigo 9.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro alterado pela Lei n. 42/2016 de 28/12.

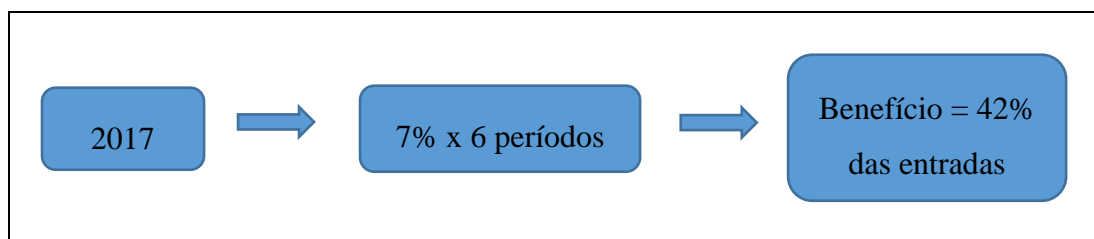
<sup>34</sup> Artigo 41º- A n.º 2 alínea b) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

- Caso não seja cumprido o requisito mencionado anteriormente, implica a consideração, como rendimento do período de tributação em que ocorra a redução do capital com restituições aos sócios, do somatório das importâncias deduzidas a título de remuneração convencional do capital social, majorado em 15%.

Com as alterações do OE 2018<sup>35</sup>, foi alargado o âmbito do regime sendo possível a conversão de créditos de qualquer natureza em capital, aumento de capital com recurso aos lucros gerados no próprio exercício.

Durante o estágio o mestrando teve a oportunidade de aplicar este benefício. Tratava-se de uma sociedade do setor do retalho, que apresentou um resultado líquido de 300.000 euros. Na aprovação de contas que ocorreu em março de 2018 foi aprovado um aumento de capital no valor de 150.000 euros, sendo o valor efetuado a título de aplicação dos resultados de 2017. Na tabela seguinte é demonstrado o benefício que as empresas podem obter.

Tabela 3-2: Remuneração Convencional do Capital Social



Fonte: Elaboração própria

Portanto no campo 774 do quadro 07 da declaração modelo 22 do período de 2017 a empresa poderá deduzir o valor de € 10.500, benefício que se estenderá nos cinco períodos seguintes.

No entanto, há que atender à alínea a) do n.º 2 do artigo 41.º A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pois o aumento terá que ser feito até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2017.

---

<sup>35</sup> Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

### 3.2.4 Gratificações de Balanço

Determinada empresa apresentou no ano de 2017 um bom resultado, desta forma o sócio-gerente pretendia gratificar os seus empregados pelo seu bom desempenho. Em 2018 queria atribuir gratificações de balanço (participação nos lucros). O sócio da sociedade questionou se, caso o valor apenas fosse pago no período seguinte, poderia ser considerado gasto já em 2017. O sócio também pretende ser remunerado a título de gratificação. A participação que o sócio detém na sociedade é de 74%.

A tabela seguinte refere a remuneração do sócio gerente.

Tabela: Remuneração do sócio-gerente

Tabela salarial	Remuneração mensal	Subsídio de alimentação
Órgãos sociais	3 000,00	7,63€/por dia

Fonte: Elaboração Própria

Refere a NCRF 28 parágrafo 11 b) “Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo dos empregados que espera pagar em troca desse serviço: como um gasto, salvo se outra NCRF exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo”.

De acordo com o parágrafo 18 da NCRF 28, também devem ser cumpridos, os requisitos referentes à participação nos lucros pelos trabalhadores:

- A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva<sup>36</sup> de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos; e
- Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

A NCRF 28 refere os casos em que existe uma estimativa fiável, que são:

---

<sup>36</sup> A IAS 37 define obrigação legal como uma obrigação que deriva de um contrato ou da lei. Uma obrigação construtiva é uma obrigação que decorre das ações de uma empresa em que, por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado às outras partes que aceitará certas responsabilidades e, em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Acedido em: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2015/july/iasb/research-ias-37/ap14b-possible-problems-ias3.pdf>



- Exista um plano formal, que possua uma fórmula para calcular o valor do benefício;
- A entidade aprove o montante a ser pago aos empregados antes da aprovação das demonstrações financeiras; ou
- Seja prática da entidade (acontecimentos passados), que seja evidente a obrigação construtiva da entidade.

Na entidade é a primeira vez que o sócio e o pessoal irão receber esta gratificação.

De acordo com os requisitos previstos na norma, as gratificações de balanço a favor dos empregados, incluindo de órgãos estatutários serão considerados como gasto do exercício em 2017, uma vez que são cumpridos os requisitos referidos acima.

No entanto importa referir que se antes da deliberação em Assembleia Geral não existir qualquer obrigação presente legal ou construtiva de a entidade proceder a tais pagamentos, ou, não sendo possível estimar com fiabilidade a obrigação, o gasto não pode ser reconhecido (contabilisticamente e fiscalmente)<sup>37</sup>.

Foi deliberado na Assembleia Geral, que o sócio-gerente receberia 15.000€ de gratificação e o pessoal seria gratificado com 20.000€.

As gratificações serão processadas no exercício de 2017, mas o pagamento apenas ocorrerá em 2018. Contabilisticamente temos:

- Debito: 631 x – Remunerações dos órgãos sociais – Gratificações de Balanço - 15.000
- Débito: 632x- Remunerações do pessoal- Gratificações de Balanço – 20.000
- Crédito: 2722x- Credores por acréscimo de gastos- Órgãos sociais – 15.000
- Crédito: 2722x- Credores por acréscimo de gastos- Pessoal – 20.000

Importa ter em atenção, o referido na alínea o) do n.º 1 do artigo 23.º A do CIRC, “*Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam*

---

<sup>37</sup> Circula n.º 9\_2011, Direção Geral dos Impostos, de maio de 2011.

*titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;”.*

Em sede de IRC, não existe nenhuma implicação quanto à aceitação dos gastos relativos ao pessoal, o mesmo já não acontece com a aceitação fiscal do gasto com os órgãos sociais. As importâncias reconhecidas como custo, que ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam ( $R.\text{Anual}/12 \times 2$ ), não são aceites.

Relativamente ao conceito de remuneração anual, há que considerar o explanado na Circular n.º 8/2000, de 11 de maio, da DSIRC, assim deve atender-se a esta circular como a remuneração média do período de tributação, ou seja, o valor das retribuições anuais dividido por doze, de forma a imputar a cada um dos meses o total do salário no período de tributação. No conceito de remuneração deve incluir o subsídio de férias e Natal, no entanto, não deve ser incluído o valor do subsídio de refeição, desde que não exceda os valores normais da entidade, conforme refere o n.º 1 e n.º 2 do artigo 260.º do código do trabalho.

Em termos de implicações fiscais temos:

- $$\frac{3000 \times 2 \times 14}{12} = 7.000$$

Face ao já referido anteriormente, concorre para a formação do lucro tributável o valor de 7.000€. No entanto, a diferença de 8.000€ (15.000-7.000), não concorre para a formação do lucro tributável, devendo ser acrescida ao quadro 07, campo 735 da modelo 22 ([anexo 5](#)).

Em sede de IRS, os montantes pagos ao pessoal e ao gerente são considerados rendimentos tributados, tal como explanado no n.º 2 do artigo 2.º do CIRS. Importa referir que a tributação em IRS apenas ocorre aquando do pagamento e não na data do reconhecimento do custo, tal como refere o disposto do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS “*Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição*”. Logo, o rendimento qualificado na categoria A, deve ser entregue a Declaração Mensal de Remunerações, com o código A, tal como instruções de preenchimento, no mês do pagamento em 2018.

No decorrer do processo, surgiu a dúvida se estes valores estavam sujeitos a Segurança Social.

Refere a alínea r) do n.º 2 do artigo 46.º “*Os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador não esteja assegurada pelo contrato uma remuneração certa, variável ou mista adequada ao seu trabalho*”<sup>38</sup>”.

Face ao referido, sobre os valores atribuídos aos trabalhadores e ao gerente não haverá incidência de Segurança Social, não sendo incluído na Declaração de Remunerações enviada pela Internet.

Importa também referir, que a entidade cumpria as regras estabelecidas pelo código das sociedades, elencadas nos artigos 32.º e 33.º. Que referem, que não podem ser distribuídos resultados quando os mesmos “*sejam necessários para cobrir prejuízos transitados ou para formar ou reconstituir reservas impostas pela lei ou pelo contrato de sociedade*”.

### **3.2.5 Prejuízos Fiscais em sede de IRC**

O mestrando teve a oportunidade de acompanhar uma situação de um cliente que cessou apenas a atividade em sede de IVA, não dissolvendo a sociedade. Passando algum tempo (aproximadamente 11 meses), decidiu reiniciar a atividade, mas desta vez com um CAE diferente (anteriormente CAE-47240 Comércio a retalho de pão, de produtos de pastelaria e de confeitaria, em estabelecimentos especializados, e agora CAE- 55304 Restauração). Relativamente à atividade anterior tinha prejuízos fiscais acumulados, desta forma o cliente questionou acerca de poder beneficiar dos prejuízos fiscais, de acordo com o artigo 52.º do CIRC. O cliente estima que em 2018, com a nova atividade tenha um lucro tributável de 15.000€, e face a esta estimativa qual era o valor que poderia recuperar dos prejuízos fiscais acumulados.

Como o rendimento das sociedades resulta do pressuposto da continuidade, o legislador permite, nos exercícios em que haja prejuízos fiscais apurados, que estes possam ser

---

<sup>38</sup> Nos termos dos artigos 4.º e 6.º da Lei n.º 110/2009, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, esta alínea carece de regulamentação, que será precedida de avaliação efetuada em Concertação Social e não ocorre antes de 1 de janeiro de 2014.

deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos cinco<sup>39</sup> períodos de tributação posteriores, à exceção dos sujeitos passivos que exerçam uma atividade económica de natureza comercial industrial comercial ou agrícola, estando abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, ou seja, sejam micro, pequena ou médias empresas, sendo aqui os períodos alargados para doze (artigo 52.º, n.º 1 do CIRC).

De notar que o legislador refere no atual n.º 8 do artigo 52.º do CIRC que, quando se verificar à data do período de tributação em que é efetuada a dedução, a alteração da titularidade em mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto<sup>40</sup> a respetiva dedução deixa de ser aplicada. No entanto, esta limitação pode não ser aplicada, em casos especiais, nomeadamente de interesse económico, mediante requerimento a apresentar na AT, obedecendo a certos requisitos de acordo com a Portaria n.º 273/2014, de 24/12 (Sousa, 2017:264).

Com a alteração de atividade a dedução de prejuízos fiscais poderá estar limitada nos casos de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e/ou de redução de IRC, conforme o estipulado no n.º 5 do artigo 52.º do CIRC, não estando prevista qualquer limitação com a alteração da atividade da empresa.

Importa perceber quais os períodos que os prejuízos fiscais são dedutíveis. No quadro seguinte são resumidos os limites aplicáveis de acordo com a legislação atualmente em vigor.

---

<sup>39</sup> O prazo de cinco anos aplicação aos prejuízos apurados em períodos de tributação que se iniciem após 1 de janeiro de 2017.

<sup>40</sup> Redação dada pela Lei n. 2/2014, de 16 de janeiro.

Tabela 3-3: Dedução de prejuízos fiscais

Período (prejuízos fiscais)	Prazo de dedução		Ano em que pode ser deduzido	
	PME	Não PME	PME	Não PME
2012	5		2013 a 2017	
2013	5		2014 a 2018	
2014	12		2015 a 2026	
2015	12		2016 a 2027	
2016	12		2017 a 2028	
2017	12	5	2018 a 2029	2018 a 2020
Notas: 1- Os lucros tributáveis de 2012 e 2013, podem ser absorvidos até ao limite de 75% dos lucros desses anos 2- Os lucros de 2014, 2015, 2016 e 2017 só podem ser absorvidos por prejuízos anteriores até ao limite de 70% dos mesmos lucros.				

Fonte: (Sousa, 2017:262)

De referir que a grande novidade com o OE 2017 foi que a partir de 2017 os prejuízos mais recentes em vias de caducar podem ser deduzidos em primeiro lugar, o que não acontecia na anterior redação que impunha primeiro a dedução dos prejuízos mais antigos (Sousa, 2017:262).

Na tabela seguinte, é apresentado um quadro resumo relativo aos prejuízos fiscais que a entidade detinha relacionada com a atividade anterior.

Tabela 3-4: Prejuízos fiscais da entidade

Ano	Valor
2012	10 000,00 €
2013	8 000,00 €
2014	3 000,00 €
2015	1 500,00 €
2016	600,00 €
2017	0,00 €

Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com a informação referenciada anteriormente, o cliente apenas pode deduzir prejuízos fiscais a partir de 2013. Como em 2018 prevê ter um lucro tributável de 15.000€, poderá deduzir 70% deste lucro tributável. Ou seja, poderá deduzir prejuízos fiscais no valor de 10.500€, pelo que em 2018 terá uma matéria coletável de 4.500€.

### **3.2.6 Regime Simplificado de IRC versus Regime Geral**

Durante o estágio foi proposto ao mestrando estudar qual o regime de tributação em sede de IRC mais vantajoso mediante os resultados das várias entidades. Seguidamente serão analisados os resultados de duas entidades de setores diferentes.

Com a reforma do IRC 2013, o regime simplificado foi reformulado, com base na Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, procedeu-se à reforma da tributação das sociedades. De acordo com o artigo 86.º-A do CIRC, podem optar pelo regime simplificado de tributação (RST) na determinação da matéria coletável os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e que cumpram cumulativamente as seguintes condições:

- Tenham obtido um rendimento anual ilíquido, não superior a 200 000,00€;
- Total do balanço do período imediatamente anterior, não ultrapasse 500 000,00€;
- Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades.

Relativamente ao normativo aplicável, se a entidade optar pela NCRF-PE, não poderá optar pelo RST<sup>41</sup>.

Para a determinação do cálculo da matéria coletável e de acordo com o art.º 86-B do CIRC, cada tipo de rendimento (atividade) tem o seu coeficiente aplicável ([anexo 4](#)).

De acordo com o n.º 9, do artigo 46.º, e n.º 6, do art.º 86-B, ambos do CIRC, no período em que seja aplicado o RST, e para o cálculo das mais-valias e menos-valias, devem ser consideradas as quotas mínimas de depreciação e amortização.

Neste regime, não são consideradas aos sujeitos passivos as seguintes tributações autónomas (Dâmaso & Martins, 2016:166):

- Despesas de representação;
- Ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria, ao serviço da entidade patronal;

---

<sup>41</sup> Informação Vinculativa Processo: 2014 002575, com Despacho de 2014-10-09, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária.

- Gastos/encargos relativos a indemnizações e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes;
- Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial.

De acordo com o artigo 88.º, n.º 15, do CIRC, não estão sujeitos à majoração de 10 pontos percentuais quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal.

Estão sujeitos às tributações autónomas os seguintes encargos/despesas:

- Despesas não documentadas;
- Viaturas ligeiras passageiros, quer de mercadorias, motos ou motociclos (excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica);
- Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

De acordo com o estipulado no artigo 90.º, n.º 8 do CIRC, apenas são aceites as deduções relativas à dupla tributação jurídica internacional e as retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso. Relativamente à coleta mínima de IRC, até 2018 esta não poderia ser inferior a 60% do total anual da retribuição mínima garantida, tal como previsto nos termos do n.º 2, do artigo 86.º- B<sup>42</sup>. Com o Orçamento de Estado (OE) para 2019 é eliminado o montante da coleta mínima<sup>43</sup> (Pinto, 2019:81).

No regime de tributação simplificado, os prejuízos fiscais não são dedutíveis à coleta, no entanto no caso de cessação do regime, o sujeito passivo pode deduzir os prejuízos fiscais que ainda estejam dentro do período de reporte, tal como previsto no artigo 52.º do CIRC<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> O Decreto-Lei n.º 254-A/2015 de 31 de dezembro, estabeleceu a retribuição mínima mensal garantida em 530€ a partir de 1 janeiro de 2016, (à data da criação do RST a retribuição mínima era de 485€ o que significaria uma coleta mínima de 4.074€ (485€ x 14 x 0,6).

<sup>43</sup> Artigo 268.º da Lei do OE 2019.

<sup>44</sup> Mais desenvolvimentos na Circular n.º 6/2014, de 28 de março da AT.

## 3.2.6.1 Casos Práticos

Foram analisados os resultados de duas empresas dos anos de 2015, 2016 e 2017, uma do setor da medicina e outra do setor da panificação que seguidamente serão apresentados:

Tabela 3-5: Resultados do regime geral da entidade da área da medicina

<b>Regime geral de tributação</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Resultado Antes de Impostos	22 855,37	28 164,45	34 150,03
Acréscimos Q07	7 801,07	3 286,31	4 990,40
Deduções Q07	0,00	0,00	0,00
LUCRO TRIBUTÁVEL	30 656,44	31 450,76	39 140,43
Prejuízos fiscais dedutíveis	0,00	0,00	0,00
Benefícios fiscais	0,00	0,00	0,00
MATÉRIA COLETÁVEL	30 656,44	31 450,76	39 140,43
Coleta	5 837,85	6 004,66	7 619,49
Dupla tributação internacional	0,00	0,00	0,00
Benefícios fiscais	0,00	0,00	0,00
PEC	0,00	0,00	0,00
IRC LIQUIDADO	5 837,85	6 004,66	7 619,49
Resultado da liquidação	0,00	0,00	0,00
Retenções na fonte	0,00	0,00	0,00
Pagamentos por conta (PC)	4 596,00	4 671,00	4 806,00
IRC A PAGAR/IRC A RECUPERAR	1 241,85	1 333,66	2 813,49
Derrama	459,85	471,76	587,11
Derrama estadual	0,00	0,00	0,00
Pagamentos adicionais por conta	0,00	0,00	0,00
Tributações autónomas (TA)	5 446,51	3 445,82	2 456,07
Juros compensatórios	0,00	0,00	0,00
Juros de mora	0,00	0,00	0,00
TOTAL A PAGAR	7 148,21	5 251,24	5 856,67
TOTAL A PAGAR (Excluindo PC)	11 744,21	9 922,24	10 662,67

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente aos resultados obtidos, foi acrescentado mais uma linha, para se perceber qual o valor que a entidade pagava, caso a entidade não tivesse efetuado pagamentos por conta. A diferenciação prende-se fundamentalmente para uma melhor comparação com o regime simplificado. Na tabela seguinte será apresentado os resultados relativos ao RST.



Tabela 3-6: Resultados do RST da entidade da área da medicina

<b>Regime simplificado de tributação</b>	2015	2016	2017
Matéria Coletável = P.S x 0,75	148 875,00	127 918,65	137 141,27
Base do Imposto (coleta)	30 663,75	26 262,93	28 199,67
Tributação Autónoma (Apenas VLP) <sup>45</sup>	1 030,55	1 729,89	1 512,32
Imposto a Pagar	31 694,30	27 992,82	29 711,99

Fonte: Elaboração Própria

Face aos resultados obtidos anteriormente, verifica-se que a opção pelo regime simplificado não seria uma opção vantajosa. Tal facto, explica-se pelo fato de a sociedade apresentar uma elevada estrutura de gastos. Fazendo uma análise da estrutura de gastos temos:

Tabela 3-7: Estrutura de gastos da entidade

Ano	2015	2016	2017	Total
Gastos Presumidos <sup>46</sup>	49 625,00	42 639,54	45 713,76	137 978,30
Gastos da entidade	175 644,63	142 393,71	148 704,99	466 743,33

Fonte: Elaboração própria

Destaca-se, no entanto, que os valores pagos relativos às tributações autónomas são mais baixos no regime simplificado de tributação, analisando os valores, a sociedade optando pelo regime simplificado pagava menos € 7 075,64 de TA. No entanto no imposto total, a opção pelo RST acarretava maiores custos.

Seguidamente serão apresentados os resultados da entidade da área da panificação.

---

<sup>45</sup> Face ao artigo 88.º do CIRC, apenas incidem os gastos relativo à viatura ligeira de passageiros.

<sup>46</sup> Gastos presumidos de acordo com o estipulado na alínea b) do n.º 1 do artigo 86.º B do CIRC.

Tabela 3-8: Resultados do regime geral da entidade da área da panificação

Regime geral de tributação	2015	2016	2017
Resultado Antes de Impostos	1700,00	-8652,10	4818,15
Acréscimos Q07	345,29	15,00	0,00
Deduções Q07	-75,00	-75,00	-99,18
LUCRO TRIBUTÁVEL/Prejuízo Fiscal	1970,29	-8712,10	4718,97
Prejuízos fiscais dedutíveis	0,00	0,00	3303,28
Benefícios fiscais	0,00	0,00	0,00
MATÉRIA COLETÁVEL	1970,29	-8712,10	1415,69
Coleta	334,95	0,00	240,67
Dupla tributação internacional	0,00	0,00	0,00
Benefícios fiscais	0,00	0,00	0,00
PEC utilizado	189,22	0,00	240,67
IRC LIQUIDADO	145,73	0,00	0,00
Resultado da liquidação	0,00	0,00	0,00
Retenções na fonte	0,00	0,00	0,00
Pagamentos por conta	0,00	0,00	0,00
IRC a pagar/IRC a recuperar	145,73	0,00	0,00
Derrama	16,70	0,00	0,00
Derrama estadual	0,00	0,00	0,00
Pagamentos adicionais por conta	0,00	0,00	0,00
Tributações autónomas	135,00	346,00	417,04
Juros compensatórios	0,00	0,00	0,00
Juros de mora	0,00	0,00	0,00
TOTAL A PAGAR	297,43	346,00	417,04
TOTAL A PAGAR (Excluindo PEC)	486,65	346,00	657,71

Fonte: Elaboração Própria

Também na entidade da área da panificação foi calculado o valor a pagar de IRC, excluindo qualquer dedução à coleta, que no caso desta sociedade como tinha PEC'S em reporte optou-se por calcular à parte, para uma melhor comparação entre os dois regimes. Na tabela seguinte será apresentado os resultados relativos ao RST.

Tabela 3-9: Resultados do RST da entidade da área da panificação

Regime simplificado de tributação	2015	2016	2017
Matéria Coletável = P.S x 0,04	6 322,12	5 913,79	5 838,70
Base do Imposto (Coleta)	1 074,76	1 005,34	992,58
Tributação Autónoma <sup>47</sup>	0,00	0,00	0,00
Imposto a Pagar	1 074,76	1 005,34	992,58

Fonte: Elaboração Própria

<sup>47</sup> De acordo com o artigo 88.º do CIRC a tributação autónoma não incide na entidade.

O valor das tributações autónomas é zero, pois de acordo com o artigo 88.º do CIRC nos gastos da entidade não existem rubricas sujeitas a tributação autónoma.

Analizando os dois regimes tributação, verifica-se, que tal como na entidade da área da medicina o regime simplificado não é vantajoso. No entanto, não se verifica uma diferença tão acentuada na entidade da área da panificação face à da medicina. Esta diferença prende-se fundamentalmente com a presunção de gastos. Pois na atividade da medicina o legislador presume 25% de gastos da entidade, e na atividade da panificação uma presunção de 96% de gastos.

### ***3.2.6.2 Alienação de ativos no regime simplificado de tributação***

Durante o estágio também foi proposto ao mestrando que estudasse quais as implicações fiscais na venda de uma máquina por uma sociedade, uma vez que a gerência estava a pensar alienar determinada máquina industrial. Foram recolhidos os seguintes dados, representados na tabela:

Tabela 3-10: Valores relativos ao Ativo da Entidade

Ativo	Máquina Industrial
Custo de aquisição	30 000,00 €
Ano de aquisição	2015
Ano da alienação	2018
Valor de alienação	20 000,00 €

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com as informações fornecidas, nos períodos de tributação 2015 a 2017 a empresa praticou depreciações à taxa de 20%, prevista na tabela anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

No ano de 2017 a entidade optou pelo regime simplificado, permanecendo em 2017 e nos períodos seguintes.

Relativamente à mais-valia fiscal a considerar no período de tributação de 2018, é a seguinte:

Mais valia fiscal= 20 000,00 – (30 000,00 – 15 000,00) x 1,02<sup>48</sup> (1)

Mais valia fiscal= 20.000 – 15.300 = 4.700

**Cálculos Auxiliares (1):** Relativamente aos 15 000,00 de depreciação acumulada apurada, foram feitos os seguintes cálculos:

- Em 2015 e 2016, a empresa estava enquadrada no regime geral logo a taxa de depreciação aplicada é de 20%, onde temos um total de depreciação nos dois anos de 12 000,00.
- Em 2017, como a entidade optou pelo regime simplificado, a taxa a aplicar é à taxa mínima, ou seja, 10%, onde obtemos uma quota de depreciação anual de 3 000,00€.

Pressupondo que não existem no período outras mais-valias ou menos-valias, no apuramento da matéria coletável aplica-se o coeficiente de 0.95, tal como previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 86.º - B do CIRC. Portanto, a mais-valia apurada é de 4.465,00 (4.700,00 x 0.95), sendo o valor de 4.465,00 incluído na matéria coletável.

### **3.2.6.2 Notas conclusivas**

Face aos resultados pode-se concluir:

- Nem sempre o regime simplificado de tributação é o regime de tributação mais favorável, sendo necessário analisar caso a caso;
- Relativamente às tributações autónomas, o RST é mais favorável;
- Não é necessário efetuar Pagamentos Especiais por Conta (PEC'S), contudo existe valor mínimo de matéria coletável. No entanto com o OE para 2019, deixa de existir este valor mínimo o que em certos casos poderá ser mais vantajoso optar por este regime, por outro lado passou a estar previsto a dispensa dos PEC'S.
- O RST acarreta menos custos de cumprimento para os contribuintes;
- No caso de início de atividade a opção deste regime pode ser vantajosa, pois as entidades enquadradas nas alíneas a) e c) beneficiam na redução de 50% e 25% no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte,

---

<sup>48</sup> Coeficiente de desvalorização é de 1,02, previsto na portaria 317/2018, de 11 de dezembro.

respetivamente, para além do limite de coleta se reduzir a metade também. No entanto com a inexistência de coleta mínima aprovada no OE 2019, este benefício deixa de existir.

### **3.2.7 Dissolução e liquidação de uma sociedade**

Durante o estágio também foi possível acompanhar o processo de encerramento de uma sociedade por quotas. Tendo-se colocado várias questões no encerramento, pois, à data do encerramento, o balanço era constituído pelas seguintes rubricas: dinheiro em caixa, saldo nas contas bancárias, ativos fixos tangíveis, capital social, reservas, valor na rubrica Estado e outros entes públicos (PEC), passivo decorrente de suprimentos feito pelo sócio à sociedade e dívidas a fornecedores. Os sócios referiram que se encontravam com um contrato ainda em vigor, tratava-se de um serviço a um cliente que teriam de prestar mais seis meses e questionaram se não existia nenhum entrave para resolver esta situação.

#### ***3.2.7.1 Aspetos jurídicos***

No processo de encerramento de uma sociedade, importa definir os conceitos chave. Tendo em vista a liquidação de uma sociedade temos “três passos” (Silva, 2018:3):

- Dissolução (um momento);
- Liquidação (um período);
- Cessação (um momento).

A dissolução é o facto extintivo da sociedade que corresponde ao fim da atividade da sociedade, tem o objetivo de liquidar e partilhar o património social remanescente (Cunha, 2015:939).

A extinção da sociedade comercial ocorre através de um processo adequado à cessação da sua existência. Com a reforma do direito societário português de 2006 existe uma nova forma de dissolução de sociedades comerciais denominada “dissolução e liquidação na hora” à semelhança da “empresa na hora”, mas com finalidade contrária (Cunha 2015:938). Contudo no caso da sociedade em questão não foi possível ir por esta via, devido a ter passivo e ativo.

Da mesma forma Tomás & Paulo (2016:309) referem que a dissolução e a liquidação se caracteriza como um processo de encerramento da sociedade, desencadeado por um fator jurídico que descontinua a sociedade, seguindo-se a realização do seu ativo patrimonial, pagamento do passivo e a distribuição do respetivo saldo positivo (caso exista).

Por unanimidade os dois sócios da sociedade decidiram encerrar a sociedade. Esta forma de dissolução está prevista, nos termos do n.º 2, do artigo 141.º do CSC. Foi convocada uma Assembleia Geral para deliberar a dissolução e liquidação. O artigo 145.º do CSC refere:

1. *“A dissolução da sociedade não depende de forma especial nos casos em que tenha sido deliberada pela assembleia geral”.*
2. *“Nos casos a que se refere o número anterior, a administração da sociedade ou os liquidatários devem requerer a inscrição da dissolução no serviço de registo competente e qualquer sócio tem esse direito, a expensas da sociedade”.*

Nesta situação a dissolução procede-se extrajudicialmente e à margem do procedimento administrativo, sendo suficiente que conste de ata de assembleia geral (artigo 145.º n.º 1, do CSC).

Relativamente à liquidação que está regulada nos artigos 146.º a 165.º do CSC, este é o último ato pertinente da vida da sociedade, correspondendo ao desaparecimento da sociedade. A liquidação é a fase em que se procede ao apuramento da situação patrimonial, com vista a distribuir os bens remanescentes aos sócios (Cunha, 2016:1049).

O processo de liquidação é composto por cinco passos (Silva, 2018:20):

- Nomeação de liquidatários;
- Liquidação do passivo social;
- Apresentação de contas finais e deliberação de sócios;
- Partilha do ativo restante;
- Registo comercial da liquidação.

Quanto ao processo de liquidação foram nomeados como liquidatários os dois sócios, tal como obriga o artigo 151.º, n.º 1 do CSC, “Salvo cláusula do contrato de sociedade ou

deliberação em contrário, os membros da administração da sociedade passam a ser liquidatários desta a partir do momento em que ela se considere dissolvida”.

Tal como referido anteriormente, os sócios detinham um contrato com um cliente de prestação de serviços de informática, ainda em vigor. No entanto, o artigo 152.º, n.º 3, refere que os liquidatários têm de terminar os negócios pendentes, pois trata-se de uma obrigação dos liquidatários.

O período entre a liquidação e a partilha demorou cerca de vinte e dois meses, cumprindo o requisito do artigo 150.º, n.º 1 do CSC, que refere que deve ser aprovada no prazo máximo de dois anos a contar da data em que a sociedade se considere dissolvida.

Aquando da entrada da sociedade em liquidação, a firma passou a ser aditada de sociedade em liquidação, tal como previsto no artigo 146.º, n.º 3 do CSC.

Após o encerramento da sociedade a Conservatória comunica, por via eletrónica, o encerramento às seguintes entidades (Silva, 2018:73):

- a) Ao registo Nacional de Pessoas Coletivas, para efeitos da inscrição do facto no ficheiro central de pessoas coletivas;
- b) À AT e segurança social;
- c) Aos serviços que gerem o cadastro comercial;
- d) À inspeção-Geral do Trabalho.

### ***3.2.7.2 Procedimento contabilístico***

Tal como previsto nos artigos 146.º a 165.º, do CSC, antes de ser iniciada a liquidação devem ser organizados e aprovados os documentos de prestação de contas, reportados à data da dissolução (Silva, 2018:79), sendo que no caso da sociedade em questão a liquidação não ocorreu, tal como já referido anteriormente. No final todas as contas devem ter saldo nulo.

Aprovadas as contas até à dissolução, deve proceder-se ao fecho e reabertura de todas as contas para que haja uma distinção dos lançamentos da liquidação e dos anteriores a esta.

Desta forma foi necessário fazer uma divisão da conta 81 - resultado líquido do período em duas subcontas:

- 811 Resultado Antes de Impostos
- 814 Resultado da Liquidação

Movimentou-se a conta 814- Resultado de liquidação, separando os resultados da liquidação dos resultados do período.

Este pressuposto está elencado no artigo 149.º do CSC, referindo:

*“Antes de ser iniciada a liquidação devem ser organizadas e aprovadas, nos termos desta lei, os documentos de prestação de contas da sociedade, reportados à data da dissolução”.*

Depois de todas as operações de liquidação o Balanço da sociedade, apresentava os seguintes valores:

Tabela 3-11: Balanço de Partilha

Balanço de partilha			
Ativo		Capital Próprio	
Imóvel	259.659,32	Capital Social	
Viatura Comercial	6 000	Sr. João	125.000,00
Reembolso do PEC	4.340,68	Sr. Miguel	125.000,00
		Resultado do Período	(20.000,00)
		<b>Passivo</b>	
		Suprimentos (conta26)	40.000,00
<b>Total Ativo</b>	<b>270.000,00</b>	<b>Total Capital Próprio + Passivo</b>	<b>270.000,00</b>

Fonte: Elaboração própria

No caso dos suprimentos os sócios referiram que queriam renunciar ao reembolso dos suprimentos. Em termos contabilísticos temos:

Tabela 3-12: Lançamento contabilístico

Imputação dos prejuízos dos sócios	Débito	Crédito
26x...Sócios com liquidação	40.000,00	
814 Resultado da Liquidação		40.000,00

Fonte: Elaboração própria



Apesar da situação patrimonial da empresa possibilitar o reembolso dos suprimentos, os sócios optaram por renunciar aos valores que anteriormente entregaram à sociedade.

Trata-se de um passivo especial, pois se não o fosse, a empresa não poderia ser liquidada, tendo o dever de se apresentar judicialmente à insolvência. Nestas circunstâncias, existe a obrigatoriedade de ficar deliberado em ata que os sócios renunciam ao direito dos suprimentos que efetuaram (Silva, 2018:95).

Em relação ao capital social temos o seguinte movimento contabilístico:

Tabela 3-13: Lançamento contabilístico

Imputação do capital social aos sócios	Débito	Crédito
51 Capital Social	250.000,00	
26x...Sócios com liquidação		250.000,00

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à partilha do Ativo da sociedade temos três situações: o imóvel, a venda da viatura, e o reembolso do PEC que ainda não tinha sido possível deduzir em períodos anteriores.

Para o desreconhecimento da viatura e do imóvel temos o seguinte registo contabilístico:

Tabela 3-14: Lançamentos Contabilísticos

Conta	Descrição	Débito	Crédito
	Abate do imóvel e transferência para o sócio		
26X...	Sócio em liquidação (Sr. João)	259.659,32	
43	Ativo Fixo Tangível (imóvel)		259.659,32
	Abate da viatura e transferência para o sócio		
6873	Abates	6.000,00	
43	Ativo Fixo Tangível (viatura)		6.000,00
26X...	Sócio em liquidação (Sr. Miguel)	6.000,00	
6873	Abates		6.000,00

Fonte: Elaboração Própria

Ficou decidido em Assembleia Geral que os dois bens do ativo seriam distribuídos pelos dois sócios, ficando registado em ata que o imóvel seria para o sócio Sr. João e a viatura para o sócio Sr. Miguel. As depreciações do imóvel já foram reconhecidas antes do

balanço de partilha, ou seja, o valor líquido contabilístico é de 259.659,32. O mesmo acontece para a viatura sendo o valor escriturado líquido de 6.000,00.

Quanto ao reembolso do PEC temos:

Tabela 3-15: Lançamento Contabilístico

Imputação do reembolso do PEC aos sócios	Débito	Crédito
26x...sócios com liquidação	4.340,68	
24x...Reembolso do PEC		4.340,68
814 Resultado da liquidação	4.340,68	
26x...sócios com liquidação		4.340,68

Fonte: Elaboração Própria

### ***3.2.7.3 Tratamento fiscal***

Depois de cumpridos todos os pressupostos jurídicos e contabilísticos, segue-se a matéria fiscal.

Começamos por analisar as transmissões dos bens do ativo para os sócios. Tal como referido anteriormente, os bens do ativo imóvel e viatura foram afetos ao património pessoal dos sócios.

Em relação ao imóvel, este tinha sido doado pelo sócio Sr. João. Em termos fiscais, teremos de ter em conta o disposto do artigo 80.º do código do IRC: *“Na determinação do resultado de liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respetivo valor de mercado”*.

Relativamente à partilha dos bens do ativo fixo as mais-valias ou menos-valias deverão integrar o resultado de liquidação da sociedade (Silva, 2018:98). Ou seja, será refletida no preenchimento do quadro 07 da modelo 22.

Também há que ter em conta em termos de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), pois o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional (artigo 2.º, n.º 1 do CIMT). Quanto à incidência refere a alínea e) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT que:

*“... 5 – Em virtude do disposto no n.º 1, são também sujeitas ao IMT : As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica, as entregas de bens imóveis dos participantes no ato de subscrição de unidades de participação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular e, bem assim, a adjudicação dos bens imóveis aos sócios na liquidação dessas sociedades e a adjudicação de bens imóveis como reembolso em espécie de unidades de participação decorrente da liquidação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular”.*

Para o cálculo do valor tributável, temos de atender à regra 12.<sup>a</sup> do n.º 14 do artigo 12.º do CIMT:

*“Nos atos previstos nas alíneas e) e f) do n.º 5 do artigo 2.º, o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário ou, caso seja superior, aquele por que os mesmos entraram para o ativo das sociedades ou para o património dos fundos de investimento imobiliário”.*

Desta forma, a transferência para o património pessoal está sujeita a IMT. Na entrega da declaração de rendimentos o Sr. João terá de declarar o saldo positivo entre as mais/menos valias, resultantes das operações previstas na alínea b) n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, sendo tributado a uma taxa de 28%<sup>49</sup>.

Relativamente à transferência da viatura para o património pessoal, esta encontra-se sujeita a IVA, pois aquando da aquisição o IVA foi deduzido. O valor tributável (IVA liquidado), será sobre o preço de aquisição dos bens ou de bens, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações<sup>50</sup>.

Em sede de IRC, este processo foi decomposto por dois períodos distintos (Silva, 2018:132):

---

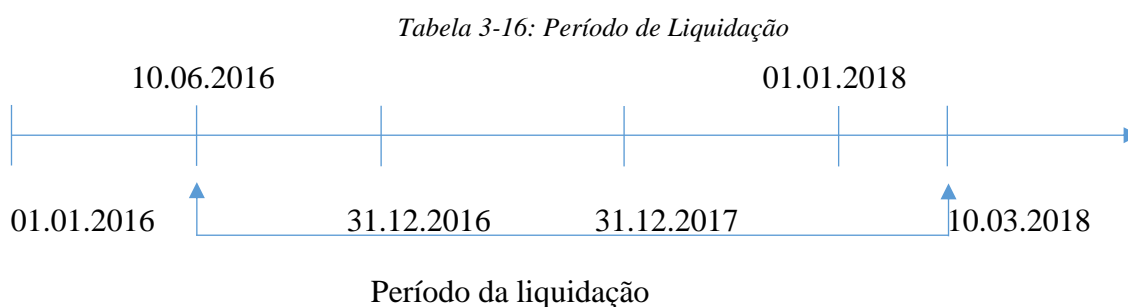
<sup>49</sup> Alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS.

<sup>50</sup> Artigo 16.º, n.º 2 alínea b) do CIVA.

- Período de dissolução – que decorreu entre a data de início do período fiscal e a data de dissolução;
- Período de liquidação – que decorreu entre a data de dissolução e a data de encerramento da liquidação.

Tal como refere (Dinis & Lopes, 2017:72) o lucro tributável das sociedades em liquidação é calculado com referência a todo o período de liquidação, estando também previsto no n.º 1, do artigo 79.º do CIRC. No entanto, devem ser observados os procedimentos enumerados no n.º 2 do artigo 79.º do CIRC.

Prossupondo que a sociedade foi dissolvida em 10 de junho de 2016 e a data da sua cessação ocorreu em 10 de março de 2018. Relativamente ao ano de 2016 foi apurado uma matéria coletável de 10.000€, sendo que 3.000€ pertence ao período antes da dissolução (período normal) e 7.000€ são relativos ao período após a data da dissolução. De acordo com a taxa de IRC de 2016 foi pago um IRC de 2.100€. Relativamente ao ano de 2017 foi apurada uma matéria coletável de 2.000€, com um imposto (IRC) a pagar de 420€. Relativamente ao ano de 2018, a empresa apresentou um prejuízo fiscal de 700€, não pagando IRC. A tabela seguinte apresenta esquematicamente o período de liquidação.



Fonte: Elaboração Própria

Desta forma, de acordo com o disposto do artigo 79.º a sociedade entrega: a declaração (obrigatória) referente ao período 2016, no entanto a sociedade efetuou contabilisticamente a separação das contas, para permitir a separação/controlo do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 2 do artigo 79.º do CIRC, relativamente ao período normal antes da dissolução. Entregou também a declaração obrigatória referente ao período de 2017 e ao período de 01.01.2018 a 10.03.2018.

A sociedade optou por entregar a declaração facultativa relativa ao período da liquidação, tendo obtido um imposto a receber de 147€. Vejamos a tabela seguinte.

Tabela 3-17: Cálculo do Imposto

Matéria coletável		Cálculo do imposto
2016	10000	IRC (modelos 22 obrigatórias) $2100 + 420 + 0 =$ 2.520
2017	2000	
2018	-700	
Total	11.300	IRC (modelo 22 período da liquidação) $21\% \times 3000 + 21\% ((7000 + 2000 + (700))) =$ 2.373  IRC a recuperar = 147

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com o n.º 2 do artigo 93.º do CIRC os Pagamentos Especiais por Conta (PEC) são dedutíveis à coleta do próprio exercício e até ao sexto exercício seguinte<sup>51</sup>, com a reforma do IRC apenas se aplica aos pagamentos especiais por conta relativos aos períodos de tributação que se iniciem em/ou após 1 de janeiro de 2014. Ou seja, a sociedade apenas poderá ser reembolsada no valor de 3.340,68€, visto o PEC de 2013 não poder ser deduzido. O quadro seguinte mostra o reporte de prejuízos fiscais que a entidade detém.

Tabela 3-18: Controlo da dedução dos PEC'S

Controlo da dedução dos PEC'S			
Ano	Entregue	Utilizado	Saldo
2013	1.000	0	1.000
2014	1.000	5,97	994,03
2015	688	59,01	628,99
2016	1.000	132,34	867,66
2017	850	0	850
Total	4.538	197,32	4.340,68

Fonte: Elaboração Própria

Como a sociedade cessou a atividade o reembolso do PEC foi solicitado, mediante um requerimento efetuado ao chefe do serviço de finanças da área da sede os PEC'S que

<sup>51</sup> Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

ainda não tinha deduzido. Contudo como o reembolso ocorreu depois da extinção jurídica da sociedade e cessação fiscal em IRC, no pedido do reembolso foi indicado o número da conta bancária de um dos sócios.

Ainda uma nota relativa à obrigatoriedade de efetuar o PEC relativo ao período até à dissolução, a entidade ficou dispensada de o fazer pois cumpriu os requisitos elencados na alínea c), do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, ou seja, deixou de efetuar prestações de serviços e entregou a declaração de cessação em IVA, tal como refere o artigo 33.º do CIVA.

### **3.3 Encerramento de Contas**

Neste ponto será explicado como a entidade acolhedora procede ao encerramento de contas dos seus clientes.

Findo o exercício contabilístico é necessário efetuar as operações finais do período, ou seja, registos contabilísticos de regularização e retificação das contas, para a informação financeira estar correta e não conter erros (Gonçalves et al., 2016:892).

Salvo casos particulares na lei, a entidade deve no prazo de três meses a contar do encerramento do exercício anual, ou cinco meses no caso das entidades com consolidação de contas ou as que apliquem o método de equivalência patrimonial, apresentar as contas ao órgão competente, tal como refere o disposto do n.º 5 artigo 65.º e 376.º ambos do CSC.

Na entidade acolhedora, os procedimentos de conferência antes do encerramento de contas são:

- Conciliação das contas bancárias (depósitos à ordem, a prazo, financiamentos, entre outras);
- Conciliação dos saldos das contas de impostos com os pagamentos/recebimentos efetuados no período, e também a consulta no portal da AT;
- Circularização de terceiros, solicitar a clientes e fornecedores extratos de conta corrente, em alternativa também pode ser consultado no portal da AT (E-fatura), sendo o mais correto os extratos de conta corrente;

- Conferência das contas correntes dos financiamentos obtidos, dos empréstimos concedidos e de outras contas a receber e a pagar;
- Análise das dívidas a receber de terceiros quanto à incobrável e, se for o caso, reconhecer uma perda por imparidade;
- Conferência das contas relacionadas com subsídios recebidos ou a receber, nomeadamente, despesas/investimentos realizados, o rendimento a imputar ao período e o imposto diferido associado;
- Conciliação das contas de devedores por acréscimos de rendimentos, de credores por acréscimos de gastos e de diferimentos, tendo também em atenção a regularização dos saldos de abertura;
- Verificação dos ativos não correntes da entidade;
- Conferência dos valores da contabilidade com o valor do inventário;
- Verificação da faturação na contabilidade com os ficheiros SAF-T enviados mensalmente;

Durante o estágio as principais operações de encerramento executadas pelo mestrando foram as que se descrevem nas secções seguintes:

### **3.3.1 Depreciações/Amortizações**

No encerramento do exercício há que atender aos procedimentos contabilísticos, e se estes têm implicações fiscais na área dos Ativos Fixos Tangíveis, a comparar entre a contabilidade e a fiscalidade, em termos muito sintéticos, resume-se no quadro seguinte.

Tabela 3- 19: Depreciações dos Ativos Fixos Tangíveis

Contabilidade	Fiscalidade
<p>Depreciação (§ 50 a 59 NCRF7)</p> <p>A depreciação de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a vida útil. A depreciação começa quando o ativo esteja disponível para uso (NCRF 7 §55).</p>	<p>Artigo 29.º CIRC</p> <p>São aceites as depreciações/amortizações contabilizadas ao custo histórico que com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo. Também em termos fiscais a depreciação só começa aquando do funcionamento.</p>
<p>Taxas (§ 56 a 57 NCRF 7)</p> <p>A taxas são definidas em função da utilidade esperada (vida útil).</p>	<p>Em termos fiscais, as taxas de depreciação estão previstas no DR 25/2009, podendo a entidade adotar taxas mínimas e máximas.</p>
<p>Método de depreciação (§ 60 a 62 NCRF7)</p> <p>Deve refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade.</p> <p>Métodos de depreciação:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Método da linha reta;</li> <li>- Método do saldo decrescente;</li> <li>- Método das unidades de produção.</li> </ul>	<p>Em termos fiscais temos os seguintes métodos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Quotas constantes</li> <li>- Quotas decrescentes (bens novos, excluindo edifícios e viatura ligeira de passageiros ou mistas;</li> <li>- Outros métodos, tendo que ser aprovadas pela AT;</li> <li>- Quotas perdidas: não podem as quotas mínimas ser deduzidas ao lucro tributável, de períodos anteriores (salvo comunicação à AT: n.º 5 do artigo 31.º A do CIRC).</li> </ul>

Fonte: Adaptado do SNC e CIRC

Na Mota Lopes, Lda., primeiramente procede-se ao preenchimento das fichas de ativos não correntes no programa Sage módulo ativos.

Depois de registadas as fichas com todos os elementos, tais como: data de funcionamento, custo de aquisição, taxa de depreciação, entre outros, através do *software* obtém-se o mapa de depreciações/amortizações para se proceder ao reconhecimento das depreciações do período.



### **3.3.2 Inventários e Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC)**

Relativamente ao apuramento do CMVMC, o cliente terá de proceder à contagem final dos inventários a 31 de dezembro de cada ano. Aquando do envio por parte do cliente do valor final do inventário, as contas de compras e regularização de inventários serão saldadas, pelas respetivas contas de mercadorias. Posteriormente é feito o lançamento de apuramento do CMVMC e da variação da produção.

### **3.3.3 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**

Refere a NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, que um ativo contingente é um possível ativo procedente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos não estando sob controlo da entidade. Assim, não devem constar no balanço nem no Anexo.

Em relação aos passivos contingentes, temos que: é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou não possa ser mensurado com fiabilidade” (parágrafo 8 da NCRF) .

Relativamente às provisões estas devem ser constituídas se cumpridos os seguintes critérios:

- Existe uma obrigação presente (legal ou construtiva) proveniente de um acontecimento passado;
- É provável uma saída de recursos para liquidar a obrigação;
- Pode-se estimar com fiabilidade a obrigação.

Desta forma, a quantia a reconhecer como provisão deverá ser a melhor estimativa do gasto que irá ser exigido para ser liquidado à data do balanço.

Na entidade acolhedora aquando da elaboração das demonstrações financeiras, os órgãos de gestão são interrogados acerca de situações que possam ser reconhecidas como provisões, ativos contingentes ou passivos contingentes.

### **3.3.4 Acréscimos e Diferimentos**

As notas de enquadramento no SNC referem que os rendimentos e gastos devem ser reconhecidos no próprio exercício, ainda que não haja documentação vinculativa, cuja receita ou o gasto venha a ser reconhecido em momentos posteriores (Costa & Alves, 2013: 235).

Tal como refere o parágrafo 22 da EC *“A fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo. Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona -se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas”*.

São exemplos de acréscimos e diferimentos, a especialização dos exercícios – férias e subsídio de férias pois devem ser estimados os custos com férias e subsídio de férias, bem como os encargos correspondentes, referentes ao período em questão que irão ser pagos no exercício seguinte, por ser nesse exercício que se vencem esses direitos para o trabalhador; encargos com seguros, eletricidade e água quando o gasto é relativo a dois exercícios económicos.

A contabilização relacionada com operações de rendimentos ou gastos deverão ser reconhecidas no exercício em que ocorram, causando impacto no balanço e devem ser reconhecidas nas contas 2721 (devedores por acréscimos de rendimentos), 2722 (credores por acréscimos de gastos), 281 (gastos a reconhecer) e 282 (rendimentos a reconhecer).

### **3.3.5 Apuramento dos Resultados**

A etapa inicial para o apuramento dos resultados é a transferência dos saldos das contas de gastos (classe 6) e de rendimentos (classe 7) para a conta 811 – resultados antes de impostos.

Relativamente ao apuramento do resultado líquido do período e todos os movimentos relacionados com os impostos já efetuados, procede-se à transferência do saldo da conta 811 – resultados antes de impostos e da conta 812 – impostos sobre o rendimento do período para a conta 818 – resultado líquido do exercício.

## **4. ANÁLISE CRÍTICA**

Este capítulo tem como principal objetivo uma reflexão acerca das tarefas realizadas ao longo do estágio curricular referenciadas nos capítulos anteriores.

De notar que a modalidade de estágio oferecida pelo mestrado é, na opinião do mestrando, uma excelente oportunidade para que os alunos conheçam o funcionamento do mercado de trabalho e possam perceber como aplicar os conhecimentos teóricos à prática.

No decorrer do estágio foram pedidas várias tarefas ao mestrando, que foram executadas com todo o empenho e dedicação, demonstrando o conhecimento adquirido ao longo do mestrado, de forma a corresponder às necessidades da empresa.

Assim, para o mestrando, o estágio destacou-se pelas excelentes condições de trabalho proporcionadas pela entidade acolhedora, bem como pelo apoio que lhe foi dado tanto a nível pessoal como profissional. A entidade acolhedora revelou um ótimo espírito de equipa, patente na partilha de conhecimento que o mestrando obteve.

A principal dificuldade que o mestrando teve no início do estágio foi o grau de exigência com que as tarefas são executadas. Este grau de exigência é inerente à atividade de contabilista certificado, uma vez que as constantes alterações fiscais, obrigam os profissionais a uma permanente atualização. O apoio do supervisor e restante equipa permitiu ultrapassar esta adversidade.

Durante o estágio o mestrando observou que os gerentes das empresas de menor dimensão têm grande défice de conhecimentos contabilísticos e dificultam a execução da contabilidade. Aquando da entrega dos documentos, os clientes não fazem a devida separação entre a documentação pessoal e da sociedade; os clientes não têm a noção dos prazos exigidos por lei; não entregam a documentação na data prevista, provocando atrasos na execução da contabilidade. Neste sentido, foi proposto ao mestrando que realizasse relatórios para os clientes melhorarem a organização das suas empresas.

O mestrando observou também que nas entidades de menor dimensão (maioritariamente microentidades) a execução da contabilidade serve apenas para dar cumprimento às obrigações fiscais, desvirtuando, de certa forma, o fundamento da contabilidade - dar informação útil aos gestores e ao negócio. Pelo contrário, as entidades de maior dimensão

procuram os serviços da entidade acolhedora para perceber a situação financeira da empresa e procurar apoio nas decisões económicas.

Com a realização deste estágio foi possível perceber como funciona a atividade de CC, estando consciente que ainda existe muito para aprender.

Relativamente aos casos práticos referenciados no terceiro capítulo do presente trabalho, denota-se que para a resolução de um caso, o CC necessita de um conhecimento aprofundado sobre várias matérias para que seja capaz de o orientar da melhor forma. Seria importante que o legislador fiscal/Estado simplificasse o sistema fiscal e o tornasse mais claro para evitar tantas dificuldades que os contribuintes e as empresas enfrentam no dia a dia.

As obrigações fiscais que o legislador obriga e a complexidade do sistema prejudicam as empresas e os profissionais da área contabilística e fiscal. Se o sistema fosse mais simplista e menos ambíguo, os profissionais poderiam ser mais interventivos no acompanhamento dos negócios, com maior benefício para os contribuintes e empresas.

Por último, o mestrando considera que o estágio decorreu como o previsto porque conseguiu abranger vários assuntos e permitiu a consolidação de conhecimentos e a compreensão do funcionamento do ciclo contabilístico e fiscal das empresas.

## **CONCLUSÃO**

A realização do estágio permitir-nos concluir que os profissionais da contabilidade são os principais responsáveis pela preparação da informação financeira e pelo aconselhamento às empresas e contribuintes e, desta forma, representam um papel essencial nas matérias contabilísticas e fiscais.

O estágio foi uma boa experiência tanto a nível profissional como pessoal, tendo sido uma excelente ligação entre o conhecimento teórico e a aplicação na prática. O mestrando teve a oportunidade de trabalhar num local onde existem profissionais com vastos conhecimentos nas áreas fundamentais para a atividade de CC.

O estudo dos casos particulares que foram surgindo no decorrer do estágio revelou-se importante para a aprendizagem das áreas da contabilidade e fiscalidade. Destacamos as matérias da redução de capital, créditos incobráveis em sede de IVA e IRC, remuneração convencional do capital social, gratificações de balanço, prejuízos fiscais em IRC, regime simplificado de IRC versus regime geral e dissolução e liquidação de sociedades, que implicaram uma análise mais aprofundada, percebendo-se que em alguns casos são de elevada complexidade.

Observando o trabalho desenvolvido e o plano de atividades proposto pelo supervisor da Mota Lopes, Lda., considera-se que este foi adequado para a realização de ambas as partes, estágio e relatório.

As principais limitações deste relatório foram a abrangência de vários casos, o que impossibilitou o desenvolvimento mais aprofundado de cada um, e a reduzida amostra de um dos casos (RST versus regime geral) no qual seria importante estudar um maior número de empresas.

Em relação a possíveis trabalhos futuros, seria importante analisar as alterações ao regime simplificado de tributação em IRC com o OE de 2019 e perceber qual o impacto da não imposição de uma coleta mínima de IRC pelo legislador. Com a inexistência de coleta mínima terá o regime simplificado de tributação maior adesão?

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acórdão de 09-09-2009, processo n.º 0383/09. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/7e070b6cd694739d8025763500338bd4?OpenDocument&ExpandSection=1>.

Baptista, L. (2018). Encerramento de Contas de 2018. *Ordem dos Contabilistas Certificados*, 138.

Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R., & Pimenta, M. E. (2017). *Guia dos impostos em Portugal- 2017*. (Q. Juris?, Ed.). Lisboa.

Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2015). *Lições de fiscalidade*.

Circula n.º 9\_2011. Direção de Serviços dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news2011\\_4\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news2011_4_1.pdf).

Circular 4, de 08/02/2002 - Direção de Serviços do IRS e Direção de Serviços do IRC. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/circular\\_4\\_de\\_08-02\\_2002\\_direccao\\_de\\_servicos\\_do\\_irs\\_e\\_direccao\\_de\\_servicos.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/circular_4_de_08-02_2002_direccao_de_servicos_do_irs_e_direccao_de_servicos.pdf).

Circular n.º 6/2014, da Autoridade Tributária e Aduaneira, 28 de março de 2014. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Circular\\_6\\_2014.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_6_2014.pdf).

Circular Nº 7 /2014. Autoridade Tributária e Aduaneira, em 29 de julho de 2014. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Circular\\_7\\_2014.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_7_2014.pdf).

CNC.(2015). Sumário das principais alterações alteração ao o SNC, 1–9. <https://doi.org/10.1111/arcn.12253>

Código Civil. (s.d.). Obtido de SICC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Código dos Estatutos dos Benefícios Fiscais. (s.d). Obtido de SICC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Código da República Portuguesa (s.d). Obtido de SICC – Sistema de Informação do Contabilista.

Código das Sociedades Comerciais (s.d). Obtido de SICC – Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (s.d). Obtido de SICC – Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (s.d). Obtido de SICC – Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Código do Imposto sobre Valor Acrescentado. (s.d.). Obtido de SICC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Código do Trabalho (s.d). Obtido de SICC – Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social. (s.d.). Obtido de SICC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Costa, C. B., & Alves, G. C. (2014). *Contabilidade Financeira 9ª Edição*.

Cunha, P. O. (2015). *Direito das Sociedades Comerciais*. (Almedina, Ed.) (5ª Edição). Coimbra.

Cunha, P. O. (2016). *Direito das sociedades comerciais*. (Almedina, Ed.) (1.ª edição). Coimbra.

Dâmaso, M., & Martins, A. (2016). A evolução normativa e os fatores de adesão ao regime simplificado em sede do IRC: (i) síntese da evolução normativa. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*-, 151–177.

Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro. Diário da República, 1.ª série — N.º 12 — 17 de janeiro de 2007. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/522813>.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 178 — 14 de setembro de 2009. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/489774>.



Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de agosto. Diário da República, 1.ª série — N.º 164 — 24 de agosto de 2012. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/174543>.

Decreto-Lei 98/2015. Diário da República, 1.ª série — N.º 106 — 2 de junho de 2015. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/67356342>.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho que aprovou o SNC. Diário da República, 1.ª série — N.º 133 — 13 de julho de 2009. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/492428>.

Decreto-Lei n.º 254-A/2015 de 31 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 255 — 31 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/72997146>.

Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro. Diário da República, 1.ª Série – N.º 277 – 30 de novembro de 1988. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/518992>.

Decreto-lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963. Acedido em: <https://dre.pt/application/conteudo/693240>.

Dinis, A. A., & Lopes, C. M. L. (2017). *A fiscalidade das Sociedades Insolventes*. (Almedina, Ed.) (2.ª Edição). Coimbra.

Diretiva nº 77/388/CEE, Sexta Directiva do Conselho de 17 de maio de 1977. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>.

Gomes, E. (2014). A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. *Revisores e Auditores*, n.º 64, N.º 64, 8–31.

Gonçalves, C., Santos, D., Fernandes, S., & Rodrigo, J. (2016). *Contabilidade Financeira Explicada* 2ª Edição, (2ª Edição), 442.

Guimarães, J. F. da cunha. (2011). *Estudos sobre Normalização Contabilística em Portugal*. Porto.

Informação Vinculativa Processo: 2014 002575, com Despacho de 2014-10-09, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/rendimento/circ/Documents/art\\_86\\_A\\_reg\\_simplificado\\_adocao\\_NCRF\\_PE\\_Proc\\_2014\\_002575.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/art_86_A_reg_simplificado_adocao_NCRF_PE_Proc_2014_002575.pdf).

Informação Vinculativa, relativa ao Processo: n.º 14029. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO\\_14029.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMACAO_14029.pdf).

Lei n.º 114/2017 de 29 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 249 — 29 de dezembro de 2017. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/114425586>.

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Diário da República, 1.ª série — N.º 11 — 16 de janeiro de 2014. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/571007>.

Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 248 — 28 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/105637672>.

Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 253 — 31 de dezembro de 2010. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/344942>.

Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 251 — 31 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/117537583>.

Lima, E. V. (2003). *IVA: Imposto sobre o Valor Acrescentado*. (P. Editora, Ed.) (9ª Edição). Porto.

Lopes, C. M. da M. (2008). *Quanto custa pagar Impostos em Portugal?* Coimbra: Coimbra : Almedina, 2008.

Mendes, A. R. (2016). *IRC e as Reorganizações Empresariais*. (U. C. Editora, Ed.). Lisboa.

Palama, C. C. (2017). *A Localização das Prestações de Serviços em IVA*. (O. dos C. Certificados, Ed.). Lisboa.

Palma, C. C. (2014). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. (Almedina, Ed.) (6ª Edição). Coimbra.

Pereira, M. F. (2014). *Fiscalidade*. (Almedina, Ed.) (5ª Edição). Coimbra.

Pereira, M. H. de F. (2011). *Fiscalidade*. (Almedina, Ed.) (4ª Edição). Coimbra.

Pinto, C. (2019). Orçamento do Estado para 2019 e aprofundamento das mais recentes alterações fiscais, 233.

Portaria n.º 317/2018, de 11 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 238 — 11 de dezembro de 2018. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/117343900>.

Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro. Diário da República, 1.ª série — N.º 195 — 8 de outubro de 2009. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/491229>.

Portaria n.º 92 - A/2011. Diário da República, 1.ª série — N.º 41 — 28 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/406326>.

Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=PT>.

Regulamento (CE) N.º 1126/2008 da Comissão de 3 de Novembro de 2008. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20160101&from=PT>.

Rodrigues, C. M. S. (2014). Auditoria aos critérios fiscais aplicados no âmbito dos créditos de cobrança duvidosa e dos créditos incobráveis. *Revisores e Auditores, Dezembro 2014*, 62.

Rodrigues, J. (2015). *Sistema de Normalização Contabilística - SNC Explicado*. (P. Editora, Ed.) (5.ª Edição).

Sacramento, R. (2009). A perda de metade do capital social nas sociedades por quotas e anónimas no direito português e no direito comunitário. *Revisores e Auditores, n.º 64*.

Sanches, J. L. S. (2006). *Os limites do planeamento fiscal : substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. (C. Editora, Ed.). Coimbra.

Santos, C. G. D., & Fernandes, J. R. S. (2016). *Relato Financeiro: interpretação e análise*. (Vida Económica, Ed.) (3ª Edição). Porto.

Saraiva, H. I. B., Alves, M. C. G., & Gabriel, V. manuel de S. (2015). Normalização contabilística em Portugal : a sua evolução e situação atual. *Ordem Dos Técnicos Oficiais de Contas*, 19.

Sequeira, A. (2016). *Planeamento e Gestão Fiscal*. (E. E.- Angola, Ed.) (2ª Edição). Angola.

Silva, A. (2018). *Dissolução , Liquidação e Partilha de Sociedades Comerciais*. (O. dos C. Certificados, Ed.). Lisboa.

Sistema de Normalização Contabilística. (s.d). Obtido de SICC - Sistema de Informação do Contabilista Certificado.

Sousa, A. F. S. (2017). *IRC- Apontamentos Práticos sobre a modelo 22*. (V. Económica, Ed.) (2ªEdição). Porto.

Tavares, G. M. de B., & Varela, M. (2017). *A regularização de IVA nos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa - Impacto nas pequenas e médias empresas*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.

Teixeira, G. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. (Almedina, Ed.). Coimbra.

Tomás, A. J., & Paulo, O. C. (2016). *Direito comercial : direito da empresa*. (S. Edições Almedina, Ed.) (13.ªEdição). Lisboa.

Vasques, S. (2015a). *Cadernos IVA 2015*. (Almedina, Ed.). Coimbra.

Vasques, S. (2015b). *Manual de direito fiscal*. Coimbra : Almedina, 2015.

Vasques, S. (2015c). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. (Almedina, Ed.). Coimbra.

## **ANEXOS**

## ANEXO 1

## Modelo de conferências bancárias

**CONCILIAÇÃO DE SALDOS BANCÁRIOS**Banco  
Conta

0 - Saldo do Extrato Bancário (se devedor considerar -) ..... 0,00

	Data	Tipo Doc.	N.º Doc.	Descrição / Terceiro	Valor	
--	------	-----------	----------	----------------------	-------	--

1 - Movimentos a débito no Banco que ainda não foram contabilizados pela Empresa (+)

					0,00	
					0,00	
						0,00

2 - Movimentos a crédito no Banco que ainda não foram contabilizados pela Empresa (-)

					0,00	
					0,00	
						0,00

3 - Movimentos a débito na Empresa que ainda não foram contabilizados pelo Banco (+)

					0,00	
					0,00	
						0,00

4 - Movimentos a crédito na Empresa que ainda não foram contabilizados pelo Banco (-)

					0,00	
					0,00	
						0,00

5 - Saldo do Banco Conciliado (0+1-2+3-4) ..... 0,00

6 - Saldo da Conta Corrente na Empresa (se credor considerar -) ..... 0,00

7 - Diferença (5-6) ..... 0,00



3- DESENVOLVIMENTO DO QUADRO 06			
A - OPERAÇÕES LOCALIZADAS EM PORTUGAL EM QUE, NA QUALIDADE DE ADQUIRENTE, LIQUIDOU O IVA DEVIDO (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5 e 3)			
Efetuada por entidades residentes em países comunitários (não inclui as operações mencionadas no campo 16)	97	Efetuada por entidades residentes em países ou territórios terceiros	98
B - OPERAÇÕES EM QUE LIQUIDOU O IVA DEVIDO POR APLICAÇÃO DA REGRA DE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5 e 3)			
Duro (Decreto - Lei 362/99)	9	Aquisição de imóveis com renúncia à isenção (Decreto-Lei 21/2007)	10
Sucatas [Alínea i) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA]	10	Serviços de construção civil [Alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA]	10
		Emissão de gases com efeito de estufa [Alínea l) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA]	10
C - OPERAÇÕES REFERIDAS NAS ALÍNEAS F) E G) DO N.º 3 DO ARTIGO 3.º E ALÍNEAS A) E B) DO N.º 2 DO ARTIGO 4.º DO CIVA (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5 e 3)			
Se efetuou operações desta natureza, indique o seu valor	103		
D - OPERAÇÕES REFERIDAS NAS ALÍNEAS A) , B) E C) DO ARTIGO 42.º DO CIVA (Valores das bases tributáveis, incluídos nos campos 1, 5, 3 e 9)			
Se efetuou operações desta natureza, indique o seu valor	104		
SOMA DO QUADRO 06-A (97 + .... + 105)		106	
20 ZONA PARA IDENTIFICAÇÃO DO CONTABILISTA CERTIFICADO, NOS CASOS EM QUE ELA SEJA OBRIGATÓRIA			
NIF			
A PRESENTE DECLARAÇÃO CORRESPONDE À VERDADE E NÃO OMITE QUALQUER INFORMAÇÃO PEDIDA			



## ANEXO 3

### Modelo 3 (anexo G)

#### 9: Alienação Onerosa de Partes Sociais e Outros Valores Mobiliários [art.º 10.º, n.º 1, al. b), do CIRS]

Nº da Linha	Titular	NIF da entidade emite	Código da operação	Realização				Aquisição				Despesas e Encargos	País da contra parte
				Ano	Mês	Dia	Valor	Ano	Mês	Dia	Valor		
1													

	Valor Realização	Valor Aquisição	Despesas e Encargos
Soma	0,00€	0,00€	0,00€

#### A: Alienação Onerosa de Partes Sociais de Micro e Pequenas Empresas

	Campo do Q. 9	NIF da Sociedade
1		

#### B: Alienação Onerosa de Partes Sociais Adquiridas no Âmbito de Operações Abrangidas por Regimes de Neutralidade Fiscal (art.º 10.º, n.os 8 e 9 e art.º 38.º, ambos do CIRS)

	Campo do Q. 9	NIF da Sociedade
1		

#### C: Importâncias em Dinheiro Recebidas na Permuta de Partes Sociais, Fusão ou Cisão de Sociedade (art.º 10.º, n.º 10, do CIRS)

	Titular	NIF da entidade	Ano	Mês	Valor
1					

## **ANEXO 4**

### **Coeficientes do regime simplificado de tributação**

Rendimento	Coeficiente
Vendas de mercadorias e produtos	0.04
Prestação de serviços (hotelaria e similares, restaurantes e bebidas)	
Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS	0.75
Restantes rendimentos de prestação de serviços	0.10
Subsídios destinados a exploração	
Subsídios não destinados a exploração	0.30
Rendimentos (Know how)	0.95
Outros rendimentos de capitais	
Resultado positivo dos rendimentos prediais	
Saldo positivo das mais-valias e menos-valias	
Restantes incrementos patrimoniais	
Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	1.00

## ANEXO 5

## Quadro 07 da Modelo 22

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	-	-	-
	702	-	-	-
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciables/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	703	-	-	-
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	704	-	-	-
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	705	-	-	-
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	706	-	-	-
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	707	-	-	-
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	708	-	-	-
SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	709	-	-	-
Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	710	-	-	-
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	711	-	-	-
Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	782	-	-	-
Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	712	-	-	-
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	713	-	-	-
Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	714	-	-	-
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	715	-	-	-
Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	717	-	-	-
Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	721	-	-	-
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	724	-	-	-
IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	725	-	-	-
Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	716	-	-	-
Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	731	-	-	-
Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	726	-	-	-
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	783	-	-	-
Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	728	-	-	-
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	727	-	-	-
Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	729	-	-	-
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	730	-	-	-
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]	732	-	-	-
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	733	-	-	-
Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	784	-	-	-
Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	734	-	-	-
Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	735	-	-	-
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	780	-	-	-
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	785	-	-	-
Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	746	-	-	-
Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7]	737	-	-	-
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	786	-	-	-
Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	718	-	-	-
Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	719	-	-	-
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	720	-	-	-
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do DR 25/2009, de 14/9)	722	-	-	-
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	723	-	-	-
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	736	-	-	-
Menos-valias contabilísticas	738	-	-	-
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	739	-	-	-
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	740	-	-	-
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	741	-	-	-
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)		-	-	-

## Casos Práticos da atividade de Contabilista Certificado

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A ACRESCER (cont.)	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12]	742	.	.
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	.	.
	Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	787	.	.
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	.
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	.
	Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	.
	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	748	.	.
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	749	.	.
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	788	.	.
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	.
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)	789	.	.
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)	790	.	.
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	751	.	.
	Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	.	.
	Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	797	.	.
	Outros acréscimos	752	.	.
	SOMA (campos 708 a 752)	753	.	.
A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/9]	754	.	.
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	.	.
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	.	.
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	.	.
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	791	.	.
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	758	.	.
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	.	.
	Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	.	.
	Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	762	.	.
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do DR 25/2009, de 14/9)	763	.	.
	Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º -A, n.º 1 e 31.º -B, n.º 7)	781	.	.
	Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	764	.	.
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	.	.
	Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	766	.	.
	Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A)	792	.	.
	Mais-valias contabilísticas	767	.	.
	50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5.º, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)	768	.	.
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	.	.
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	.	.
	50% dos rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial (art.º 50.º -A)	793	.	.
	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)	771	.	.
	Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	794	.	.
	Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	.	.
	Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)	795	.	.
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	773	.	.
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)	796	.	.
	Benefícios fiscais	774	.	.
	Outras deduções	775	.	.
	Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4.º da Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto)	798	.	.
	SOMA (campos 754 a 775 + 798)	776	.	.
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	.	.
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	.	.